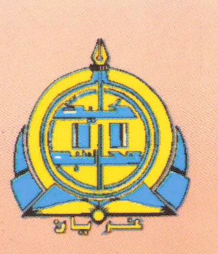





# المحاسبة

## فـــى المنشـــآت الخدميـــة

الفنـادق

منشآت المهن الحرة

الهيئات غير التجارية

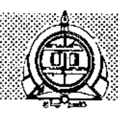
شركات النقل البحرى

د. صادق حامد مصطفى

أ. الهادى محمد السحيرى

الجماهيريه العربية الليبية الشعبية الاشتراكيه العظمى

جامعة الجبل الغربى



منشورات كلية المحاسبة - غريان





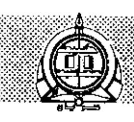
# المحاسبة

## في المنشآت الخدمية

الفنادق ـ منشآت المهن الحرة

الهيئات غير التجارية ـ شركات النقل البحرى

منشورات كلية المحاسبة - غريان



# المحاسبة

## فـــى المنشـــآت الخدميـــة

الفنادق ـ منشـآت المهن الحـرة

الهيئات غير التجارية ـ شركات النقل البحرى

تأليف

د. صادق حامد مصطفى

كلية التجارة ـ جامعة القاهرة

والمعار حاليا بكلية المحاسبة ـ غريان

جامعة الجبل الغربى

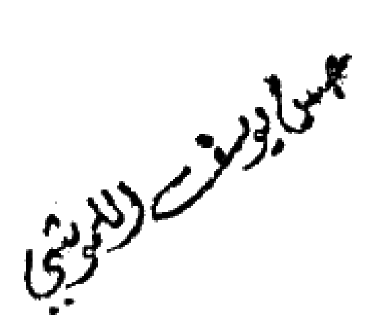
أ. الهادى محمد السحيرى

كلية المحاسبة ـ غريان

جامعة الجبل الغربى

الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى

جامعة الجبل الغربى





**حقوق النشر**



**كلية المحاسبة - غريان - ص. ب 64735**

**الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى**

بسم الله الرحمن الرحيم

ربنا آتنا من لدنك رحمة وهيئ لنا من أمرنا رشدا

صدق الله العظيم

# مقدمة

أدى تعدد وتنوع المنشآت ذات الطبيعة الخاصة كالفنادق ومنشآت المهن الحرة والهيئات غير التجارية والنوادى وشركات النقل البحرى، إلى ظهور مشكلات محاسبية تختلف من منشأة لأخرى، كما تختلف عن تلك المشكلات المتعلقة بالمنشآت الصناعية والتجارية ويرجع ذلك إلى أن المنشآت الخدمية تبيع خدمات للجمهور أو تقدم خدمات للأعضاء، كما هو الحال فى الهيئات الاجتماعية كالجمعيات والنوادى. بينما تقوم المنشآت التجارية والصناعية ببيع سلع أو منتجات تامة الصنع. ولم يعد يقتصر الهدف من تصميم النظم المحاسبية على قياس النتائج النهائية للعمليات التى تؤديها المنشأة، إنما يهدف أيضا إلى توفير المعلومات التفصيلية المتعلقة بالعمليات التى يؤديها كل قسم من الأقسام المختلفة بالمنشأة، وتقديم هذه المعلومات إلى المستويات الإدارية المختلفة وفقا لاحتياجات كل منها وتبعا لطبيعة القرارات التى تتخذها.

وظهرت محاسبة المنشآت المتخصصة أو ما يطلق عليه «المحاسبة الخاصة» لدراسة ومعالجة المشكلات التى تقتضيها طبيعة ونوعية عمليات كل منشأة وتحوى محاسبة المنشآت المتخصصة ـ من بين ما تحويه ـ محاسبة المنشآت الخدمية، حيث تختص بمعالجة المشكلات المحاسبية التى تتطلبها ظروف العمل فى المنشآت ذات الطابع الخدمى، فبدلا من أن تكون المنشأة صناعية أو تجارية، تكون لغرض توفير خدمة الاقامة المؤقتة بالفنادق والخدمات المكملة لها، أو لغرض تقديم خدمات مهنية مختلفة مثل المحاماة والطب والهندسة والمحاسبة والمراجعة وغيرها، كما قد تكون المنشأة الخدمية جمعية اجتماعية أو علمية أو ناديا رياضيا أو نقابة وذلك من أجل تقديم خدمات متنوعة للأعضاء بصفة خاصة وللمجتمع بصفة عامة. وهذا ما يدعو إلى ضرورة وجود مؤلف يتناول المشكلات المحاسبية فى المنشآت الخدمية. ولاجدال فى أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تطبق على جميع المنشآت بصفة عامة سواء كانت تجارية أو صناعية أو خدمية، ولكن الطبيعة الخاصة للمنشآت الخدمية تنعكس بالضرورة على الأساليب والإجراءات المحاسبية المتبعة فضلا عن وجود بعض الاستثناءات والمعالجات المحاسبية

الخاصة. فالمنشآت الخدمية تختلف فيما بينها من نواح عديدة كالملكية وحجم رأس المال وأهمية العنصر البشرى وطبيعة الخدمة المقدمة، مما يتطلب ضرورة دراسة طبيعة الخدمات التى تؤديها المنشأة وخصائصها نظراً لانعكاس ذلك على تصميم النظام المحاسبى من مستندات ودورات مستندية ودفاتر وسجلات وقوائم وتقارير مالية، ومن ثم على الإجراءات التطبيقية للمحاسبة.

ومايهمنا فى مجال هذا المؤلف هو دراسة وتصميم النظم المحاسبية التى تتمشى والأهداف الخاصة بالأنشطة التى تزاولها المنشآت الخدمية، وعلى ذلك يتضمن إطار هذا الكتاب دراسة المحاسبة فى صناعة الفنادق وذلك لما لها من أهمية حيوية فى عالمنا المعاصر، ودراسة المحاسبة فى منشآت المهن الحرة، نظرا لانتشار هذا النوع من النشاط فى المجتمعات المختلفة، والمحاسبة فى الهيئات غير التجارية (الاجتماعية)، والتى تختلف أهدافها عن أهداف المنشآت الخدمية الأخرى، مما تترك أثرا واضحا على القوائم المالية وأسلوب إعدادها، ونختتم هذا الإطار بدراسة المحاسبة فى شركات النقل البحرى، لما لها من أهمية بالغة على مستوى الاقتصاد القومى.

## تنظيم محتويات الكتب

### ينقسم هذا الكتاب إلى أربعة أجزاء رئيسية

*الجزء الأول:* يشتمل على ثلاثة فصول تغطى فى مجملها المحاسبة فى صناعة الفنادق. ويعرض الفصل الأول صناعة الفنادق وخصائصها، من حيث طبيعة الخدمات الفندقية وخصائص هذه الخدمات، كما يتناول بالشرح أنواع الفنادق والهيكل التنظيمى للفندق، ويختص الفصل الثانى بدراسة النظام المحاسبى فى الفنادق من حيث المستندات والدورات المستندية والمجموعة الدفترية ودليل الحسابات. كما يتناول الفصل الثالث دراسة تفصيلية وافية للقوائم المالية فى صناعة الفنادق، والتى تضم قوائم إيرادات ومصروفات أقسام التشغيل كالغرف والطعام والمشروبات والهاتف والمغسلة وغيرها، وكذلك يتناول كيفية تقييم الأداء بقسم الغرف، وقوائم تبويب المصروفات غير المباشرة المتعلقة بالأقسام الخدمية كالادارة العامة والتسويق والصيانة والطاقة والموارد البشرية وغيرها. كما يتناول هذا الفصل القوائم المالية العامة للفندق، حيث تشمل قائمة الدخل حسب الأقسام وقائمة الدخل العامة وقائمة المركز

المالى والإيضاحات المكملة لها وقائمة حقوق الملكية وقائمة التدفق النقدى، ويختتم هذا الفصل بتقديم حالة عملية شاملة لأحد الفنادق.

*الجزء الثانى:* ويشتمل على ثلاثة فصول تتناول فى مجموعها المحاسبة فى منشآت المهن الحرة، حيث يعرض الفصل الأول ماهية المهن الحرة وخصائصها والفرق بينها وبين المنشآت التجارية، وانعكاس ذلك على النظام المحاسبى. ويتناول الفصل الثانى بالشرح المعالجة المحاسبية للعمليات والمشكلات التى تنفرد بها هذه المنشآت مثل المبالغ المودعة من العملاء كأمانة طرف هذه المنشآت والمدفوعات نيابة عن العملاء والأتعاب والخدمات غير التامة. هذا ويتناول الفصل الثالث القواعد التى تتبع فى قياس نتيجة أعمال هذه المنشآت ومركزها المالى، بالاضافة إلى أمثلة تطبيقية عن كيفية إعداد القوائم المالية فى منشآت المهن الحرة فى ظل اتباع هذه القواعد.

*الجزء الثالث:* ويضم أيضا ثلاثة فصول تغطى فى مجملها المحاسبة فى الهيئات غير التجارية (الاجتماعية)، والتى تمثل قطاعاً عريضاً فى المجتمع يؤدى خدمات متعددة ومتنوعة. ويختص الفصل الأول بابراز أهمية النظام المحاسبى فى هذه الهيئات كأداة رقابية فعالة لحماية أموال وموجودات هذه الهيئات فضلا عن قياس نتيجة أعمالها وتصوير مركزها المالى، وبإيضاح المجموعة الدفترية المناسبة لهذه الهيئات. ويعرض الفصل الثانى المعالجات المحاسبية لعناصر الإيرادات والمصروفات فى هذه الهيئات. كما يناقش الفصل الثالث مفهوم حساب الفائض المجمع وحساب الفائض الخاص وملخص المقبوضات والمدفوعات وكذلك يشرح كيفية قياس نتائج أعمال الهيئات الاجتماعية وتصوير المركز المالى فى نهاية الفترة المحاسبية، كل ذلك من خلال أمثلة وحالات تطبيقية متنوعة.

*الجزء الرابع:* يشتمل على ثلاثة فصول مختصرة لإعطاء نبذة عن المحاسبة فى صناعة النقل البحرى، حيث يعرض الفصل الأول خصائص صناعة النقل البحرى ومقومات نجاحها وأنواع السفن وأنواع الشركات العاملة فى هذه الصناعة، بالإضافة إلى الهيكل التنظيمى لشركات النقل البحرى، ومميزات وأهداف النظام المحاسبى فى هذه الشركات. بينما يتناول الفصل الثانى المعالجة المحاسبية لعناصر الإيرادات التى تحققها شركات النقل البحرى نتيجة قيام سفنها برحلات بحرية مختلفة، وعناصر المصروفات والأعباء الثابتة المتعلقة بهذه الرحلات.

هذا ويعرض الفصل الثالث كيفية قياس نتيجة الأعمال والمركز المالى فى شركات النقل البحرى بالإضافة إلى إيضاح المعالجة المحاسبية لإيرادات ومصروفات الرحلات غير التامة (غير المكتملة) فى نهاية الفترة المحاسبية.

هذا، ومن أجل سهولة تحصيل واكتساب المعارف المحاسبية فى مجال هذا الكتاب، فقد راعينا فى إعداده مجموعة من الاعتبارات تتمثل فيما يلى:

1 ـ تزويد القارئ بالأهداف التعليمية فى بداية كل فصل.

2 ـ استخدام الأشكال والنماذج والأمثلة التطبيقية كلما أمكن.

3 ـ عرض ملخص بالافكار الرئيسية فى نهاية كل جزء أو فصل كلما دعت الضرورة إلى ذلك.

4 ـ تقديم أسئلة للمناقشة وتمارين وحالات تطبيقية متفاوتة فى درجة الصعوبة والشمول فى نهاية كل جزء.

ونسأل الله أن نكون قد وفقنا بهذا الكتاب فى تقديم مادة علمية نافعة وجديدة لمكتبة المحاسبة العربية، كما يسرنا أن نتلقى التصويبات والتعليقات والانتقادات البناءة والهادفة إلى خدمة العلم، والله ولى التوفيق.

غريان 1992/6/18

# تمهيد

نتناول بادئ ذى بدء تحديد طبيعة الخدمات بصفة عامة وأهميتها، بالاضافة إلى تحديد أنواع الخدمات التى تقدمها المنشآت موضع الدراسة فى هذا المؤلف.

## أولا : طبيعة الخدمات بصفة عامة وأهميتها

لقد زادت أهمية الخدمات نتيجة زيادة الإنفاق عليها على مستوى المجتمع ككل، وعلى مستوى الفرد، وكذلك ظهور السوق الخاص بها نتيجة الثورة الخدمية التى تبعت الثورة الصناعية، بمعنى تطور المجتمع من عصر الزراعة إلى عصر الصناعة ثم إلى عصر الخدمات خصوصا فى الدول المتقدمة. فعلى سبيل المثال تضاعفت النفقات على الخدمات فى الولايات المتحدة الأمريكية، بينما نفقات الاستهلاك الكلية للفرد تتحرك ببطء نحو الزيادة، حيث بلغ نصيب الخدمات من انفاق المستهلك حوالى 40 ٪ من الدخل الشخصى، ومن المتوقع زيادة الطلب على الخدمات بدرجة أكبر من زيادة الطلب على المنتجات المادية الملموسة.

وفى هذا الصدد يصعب تحديد مفهوم الخدمات حيث إن هناك بعض الخدمات التى تقدم بمساعدة سلع مادية كخدمات النقل والترفيه، وهناك خدمات تقدم مستقلة بدون مساعدة السلع المادية مثل خدمات الاستشارات المحاسبية والإدارية والقانونية والطبية وغيرها.

وتختلف مشروعات الخدمات عن المشروعات الصناعية، حيث تعتبر الخدمة فى مشروعات الخدمات هى الوحدة الأساسية التى يتم تسويقها، حيث تقوم المشروعات بتحويل عناصر ملموسة الى منتجات غير ملموسة (خدمات) وهناك مشروعات تقدم سلعا بحتة كالمشروعات التجارية والصناعية، ومشروعات تقدم خدمات بحتة كمشروعات المهن الحرة (الطبيب ـ المحامى ـ المراجع). ومشروعات تقدم تشكيلة من السلع والخدمات مثل الفنادق حيث يحصل النزيل على الإشباع من السلع والخدمات معا. فتقدم الفنادق سلعا فى شكل أطعمة ومشروبات

وتقدم خدمات فى شكل خدمات الإقامة والخدمات المكملة الأخرى كالغسيل والهاتف والترفيه، وغيرها.

## ثانيا : أنواع الخدمات

إن فهم طبيعة مشروعات الخدمات يتم من خلال التعرف على طبيعة الخدمة التى تقدمها هذه المشروعات، نظرا لانعكاس ذلك على النظام المحاسبى المناسب لها. ويمكن تقسيم الخدمات من حيث طبيعة تقديم الخدمة، وأنواع التجهيزات أو الأفراد التى تقدم الخدمة على النحو التالى:

### 1 ـ خدمات تعتمد على التجهيزات.

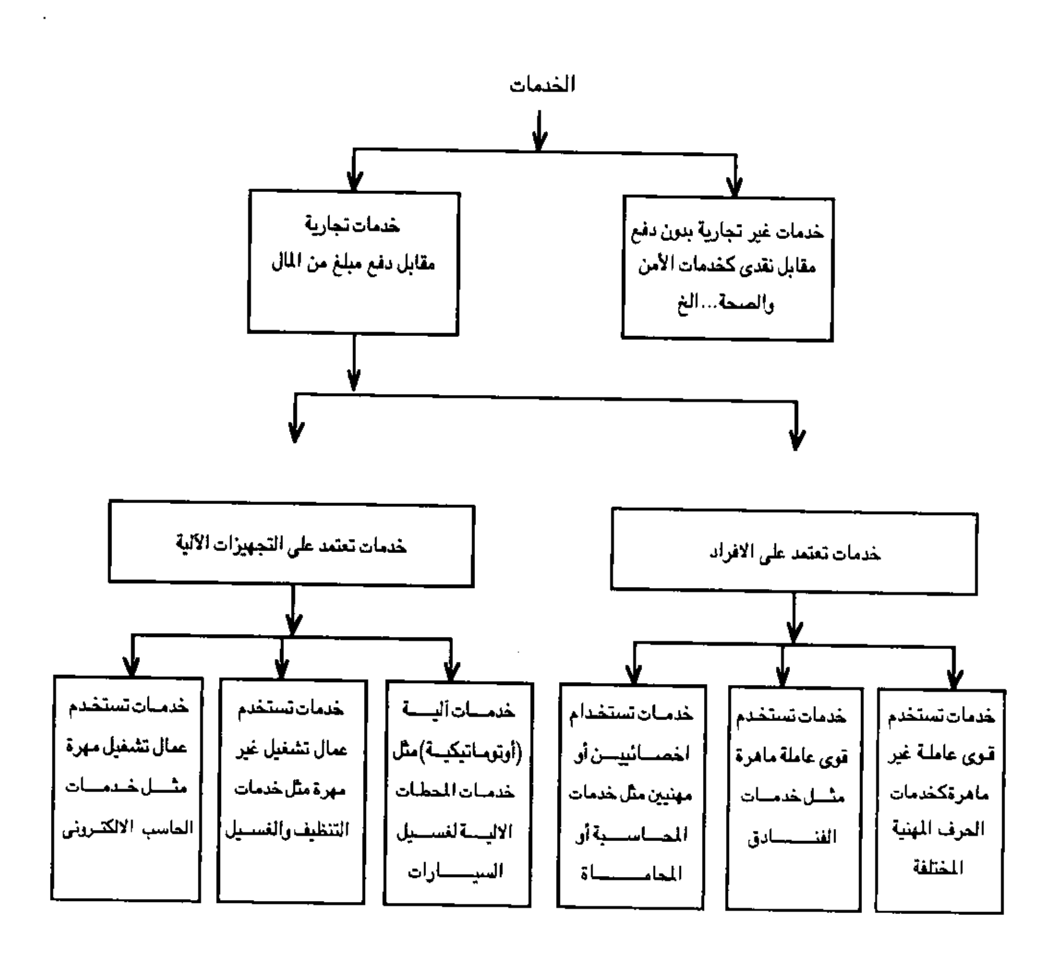
وتأخذ هذه الخدمات شكلا تدريجياً يبدأ من الخدمات كاملة الآلية مثل المحطات الآلية لغسيل السيارات، ثم الخدمات التى تعتمد على التجهيزات مع استخدام عمال تشغيل غير مهرة مثل خدمات الغسيل والتنظيف الجاف وخدمات الهاتف والبرق، وأخيرا خدمات تعتمد على التجهيزات الآلية مع استخدام عمال تشغيل مهرة مثل خدمات النقل البحرى والجوى، وخدمات الحاسب الالكترونى.

### 2 ـ خدمات تعتمد على الأفراد.

وتأخذ هذه الخدمات شكلاً تدريجياً أيضا يبدأ من الخدمات التى تستخدم قوى عاملة غير ماهرة مثل خدمات الحراسة ثم خدمات تستخدم قوى عاملة ماهرة مثل الخدمات الفندقية، ثم خدمات تستخدم اخصائيين أو مهنيين مثل خدمات المراجعة والمحاسبة والمحاماة والهندسة وغيرها.

ويمكن أن تندرج مشروعات الخدمات بمقابل دفع قيمة الخدمة وهى جميع الخدمات سالفة الذكر فى هذا التقسيم. كما يمكن أن تنتقل هذه المشروعات من تقسيم لآخر. أو تجمع بين الشكلين، فعلى سبيل المثال نجد أن الخدمات الفندقية تعتمد على العنصر البشرى أى أنها خدمات تعتمد على الأفراد، ولكن هذا لايمنع من استخدام التجهيزات الآلية فى المطبخ، وأيضا فى قسم الاستقبال باستخدام الحاسبات الآلية فى عملية الحجز، ومع ذلك فان العنصر البشرى مازال أهم العوامل التى تحدد مدى نجاح هذه الصناعة.

وتجدر الإشارة إلى ان التقسيم السابق لايشمل الخدمات التعليمية والخدمات الصحية والخدمات الحكومية باعتبارها خدمات غير تجارية (بدون مقابل أى بدون دفع مبلغ من المال كما هو الحال فى الخدمات التجارية التى يتضمنها التقسيم سالف الذكر) ويوضح الشكل (١) تصنيفات الخدمات.




الشكل (١) تصنيفات الخدمات

الجزء الأول

# المحاسبة فى صناعة الفنادق

**الفصل الأول:** صناعة الفنادق وخصائصها

**الفصل الثانى:** النظام المحاسبى فى صناعة الفنادق

**الفصل الثالث:** قياس نتائج الأعمال والمركز المالى فى صناعة الفنادق

# الفصل الأول

# صناعة الفنادق وخصائصها

## *الأهداف التعليمية*

ينبغي بعد دراستك هذا الفصل، أن تكون قادراً على:

1 ـ التعرف على طبيعة الخدمات الفندقية وخصائصها

2 ـ التعرف على أنواع الفنادق

3 ـ التعرف على الهيكل التنظيمي في الفنادق

# مقدمة

يعتبر قطاع الفنادق فى عالمنا اليوم من أهم الإمكانات اللازمة لنجاح نشاط السياحة ومصدرا هاما للنقد الأجنبى وبصفة خاصة للدول النامية وتعتبر الفنادق ونظمها وما تقدمه من خدمات مظهرا من المظاهر الحضارية للدولة، وتعبر عن جانب من جوانب تقدم الدولة فلا جدال فى أهمية قطاع الفنادق من الناحية السياحية سواء كانت سياحة داخلية أو خارجية، حيث لاتقتصر الموارد المالية من السياحة على ماينفقه السائح من عملات أجنبية، بل تمتد إلى خلق صناعات أخرى من أهمها صناعة الفنادق. وقد كان من الطبيعى أن تتطور صناعة الفنادق وخدماتها مع تطور حركة انتقال الناس وسفرهم لأغراض العمل والتجارة والصناعة والدراسة والسياحة وغيرها، فى عالمنا المعاصر وبصفة خاصة بعد التقدم الهائل فى وسائل المواصلات والطيران. كما يقدم قطاع الفنادق خدمات للدولة فى مجالات عديدة من أهمها الاقتصاد والدعاية، كل ذلك بشرط توافر الإدارة الجيدة والاستغلال الأمثل لهذا القطاع.

ولقد أدى ذلك إلى نشأة المعاهد والكليات الفندقية التى تتناول تدريس أصول الخدمات الفندقية وإدارة أقسام الفندق والنظم المحاسبية فى هذا القطاع، والتى تعمل على توفير المعلومات اللازمة لتخطيط ورقابة ومتابعة أنشطة الفندق، بالاضافة إلى تمكين الإدارة من اتخاذ القرارات الرشيدة فى الوقت المناسب. ونؤكد فى هذا الصدد على اعتماد نشاط الفنادق بالدرجة الأولى على العنصر البشرى، نظرا لأنه نشاط خدمى اساساً، لذلك فإن نجاح الفندق يتوقف على كفاءة العنصر البشرى الذى يتولى إدارة وتشغيل الفندق. وهذا بالطبع يرجع إلى كفاءة الإدارة وحسن اختيارها لهذا العنصر البشرى والعمل على استمرار الرقابة والمتابعة لأدائهم فضلا عن إجراء الدورات التدريبية لهم من حين لآخر. ونتناول فى هذا الفصل بالدراسة النقاط التالية:

## 1-1طبيعة الخدمات الفندقية

يعتبر الفندق من الأماكن الهامة والحساسة بالنسبة للسائح لأنه يتصل بالعاملين فيه اتصالا مباشرا ومستمرا، علاوة على أنه المكان الذى يتوقع أن يجد فيه الراحة والخدمة بعد عودته من جولته اليومية . ويتضح من تحليل مفهوم الفندق طبيعة ومكونات الخدمة الفندقية، حيث تتكون من العناصر الآتية:

1 ـ الإقامة (المبيت)    2 ـ الأطعمة والمشروبات

3 ـ الخدمات    4 ـ التسهيلات الأخرى

وهناك حقيقة علمية مؤداها أن نزيل اليوم لا يشترى فقط منتجات مادية ملموسة مثل الغرف والأطعمة والمشروبات بل يشترى منتجات غير ملموسة وهى الخدمات ومعها سمعة الفندق لإشباع حاجاته. وعلى ذلك يمكن تقسيم المنتج الفندقى إلى قسمين أساسين هما:(1)

1 ـ منتجات ملموسة (سلع مادية) : مثل الغرف، الأطعمة، والمشروبات .

2 ـ منتجات غير ملموسة (خدمات) : مثل خدمات الغرف، والخدمات المصاحبة لتقديم الأطعمة والمشروبات فى المطاعم والصالات والخدمات المكملة الأخرى مثل خدمات الغسيل والكى، والترفيه ( نادى، حمام سباحة، ملاعب ) والاتصالات ( بريد، هاتف، تلكس) والخدمات الثانوية الأخرى (مصارف، ومحلات تجارية لبيع الزهور، والهدايا، والكتب والأدوية، ومكاتب سياحية، ومكاتب لحجز تذاكر الطيران .... وغيرها).

---

(1) د. حليم حلمى رزق، مذكرات فى ادارة الفنادق، كلية التجارة، جامعة القاهرة، بدون سنة نشر، ص 16.

ويتضح مما سبق أن طبيعة العمل الفندقى هى تجارة خدمات حيث تقوم الفنادق بتأجير الغرف المؤثثة للنزلاء وتقديم خدمات الأطعمة والمشروبات فى المطاعم والصالات خلال مدة اقامتهم بالفندق، وأيضا إضافة قيمة أخرى للنزلاء من خلال تقديم الخدمات المساعدة أو المكملة سالفة الذكر.

## 1-2 خصائص الخدمات الفندقية

تتميز الخدمات الفندقية عن غيرها من الخدمات والأنشطة التجارية والصناعية الأخرى بعدة خصائص ينبغى الإلمام بها قبل دراسة النظام المحاسبى الملائم للنشاط الفندقى، وفيما يلى شرح موجز لأهم هذه الخصائص:

1 ـ *إن الخدمات الفندقية منتجات غير ملموسة:* ويؤثر ذلك على الفندق حيث يصعب نقلها أو تخزينها أو تغليفها أو عرضها قبل الشراء، وأيضا يصعب تنميط الخدمات الفندقية فى جميع المرات التى تؤدى فيها نفس الخدمات. ولذلك تعتبر سمعة الفندق المعيار الهام للحكم على جودة الخدمة الفندقية، وهذا يعتمد بلا شك على الكلمة المنطوقة.

2 ـ *إن الخدمات الفندقية قابلة للفناء والتلف:* ويؤثر ذلك على الفندق حيث الغرف والأسرة التى لا تشغل أو تؤجر تعتبر بمثابة خسارة اقتصادية أو فرصة ضائعة على الفندق باعتبار أن الخدمات الفندقية منتجات غير ملموسة يصعب إنتاجها وتخزينها قبل فترات الذروة للطلب. بمعنى أن الخدمات الفندقية منتج يفنى أو يتلف إذا لم يبا ع كل ليلة حيث لايوجد منتج سريع التلف والفناء أكثر من حجرة الفندق فإذا لم تؤجر هذه الليلة فإنها لن تبا ع أبداً أو مرة ثانية.

3 ـ *موسمية الطلب على الخدمات الفندقية:* يتميز الطلب على الخدمات الفندقية بالموسمية أو بالطلب المتقلب وعدم ثبات المبيعات، حيث يكون الطلب كبيرا فى فترات الروا ج ولا يستطيع الفندق توفير خدمات الإقامة للنزلاء، كما تكون الطاقة متعطلة ويتحمل الفندق التكاليف الثابتة العالية فى فترات الكساد.

4 ـ *تأثر الطلب على الخدمات الفندقية بظروف الحرب والسلام:* يزداد عدد السائحين نزلاء الفنادق فى حالة الاستقرار والسلام، ويقل فى سنوات الحروب وما بعدها كما حدث

فى منطقة الشرق الأوسط فى أعوام 1967، 1973، 1990. وهذا ينعكس على معدلات اشغال الفنادق حيث تزداد معدلات اشغال الفنادق فى ظروف السلام والاستقرار وتقل فى ظروف الحرب.

5 ـ *إن الخدمات الفندقية تجمع بين نشاط الخدمات والنشاط التجارى:* وإن كان طابع الخدمات هو الذى يغلب على طابع النشاط التجارى. فبينما نجد أن تأجير الغرف للنزلاء يعتبر من باب الخدمات، نجد أن مبيعات الأطعمة والمشروبات وغيرها يعتبر من باب النشاط التجارى، إلا أن النشاط البيعى فى الفنادق يمتزج دائما بعامل الخدمة. فمبيعات الأقسام التشغيلية (أقسام استغلال الفندق) لا تنصب فقط على السلع المادية التى تقدم للعملاء كأطباق الطعام أو المشروبات بأنواعها، وإنما ينصب أيضاً على الطريقة التى تقدم بها للعميل، وهنا يظهر لنا أهمية العنصر الإنسانى فى صناعة الفنادق سواء فى خدمة النزلاء أو العملاء الذين يترددون على أقسام الفندق المتعددة، الأمر الذى يجعل صناعة الفنادق فى الأصل صناعة خدمات.

6 ـ *أهمية العنصر الإنسانى فى الخدمات الفندقية:* إن نجاح الفندق فى تحقيق الأرباح واكتساب شهرته يرجع إلى سمعة وكفاءة الأفراد الذين يعملون فيه. ومن حيث أن العنصر الإنسانى هو العامل الهام من عوامل نجاح الفندق، لذا يجب على الإدارة اتخاذ بعض الإجراءات فى هذا الخصوص من أهمها:

ـ الرقابة والمتابعة المستمرة لتصرفات العاملين بالإضافة إلى تحديد اختصاصات كل موظف بشكل دقيق وواضح، وتدريبهم التدريب الكافى.

ـ التحقق من كافة الشكاوى التى تقدم من قبل النزلاء واتخاذ الإجراءات اللازمة لتجنب تكرارها وبذلك تستطيع الإدارة أن تقضى على التصرفات السيئة التى قد تضر بسمعة الفندق وبالتالى فقدان عملائه للمنافسين.

ـ اتباع نظام العهدة بالنسبة لكافة الأدوات والمهمات المستخدمة فى الغرف والأقسام المختلفة.

ـ اتباع نظام الجرد المفاجئ لتحديد النواقص والعجز وتحديد المسئول عنها.

7 ـ *ازدياد نسبة الأموال المستثمرة فى الأصول الثابتة عنه فى الأصول المتداولة:* فنجد أن رأس المال الثابت فى الفندق ممثلا فى المبانى والتجهيزات الآلية وغير الآلية وغيرها يمثل نسبة كبيرة، مقارنة برأس المال العامل الذى يتميز بسرعة دورانه وصغر حجمه فالمخزون السلعى من المواد الغذائية سريعة التلف يتم الاحتفاظ بكميات محدودة منها.

8 ـ *إعداد القوائم المالية وفقا لمحاسبة المنشآت ذات الاقسام:* نظرا لأن طبيعة نشاط الفنادق يعتمد بالدرجة الأولى على تقديم خدمات الإقامة إلى جانب بعض الخدمات الأخرى المكملة وبعض الأنشطة التجارية، لذا فإنه لابد وأن يتمشى النظام المحاسبى المصمم مع هذه الخاصية حتى يمكن معرفة نتيجة كل قسم على حدة ومن ثم الحكم على مدى كفاءة كل نوع من الأنشطة.

وعلى ذلك ينبغى مراعاة أن يمكن النظام المحاسبى من إعداد حسابات نتيجة لكل نشاط على حده بشكل يماثل المتبع فى المنشآت ذات الأقسام.

ونخلص من العرض السابق إلى ضرورة مراعاة بعض الاعتبارات المترتبة على طبيعة وخصائص الخدمات الفندقية ونحن بصدد تصميم النظام المحاسبى فى هذا النشاط الحيوى:[(1)]

1 ـ هناك درجة من عدم التأكد والمخاطرة بالنسبة لمستقبل حجم المبيعات فى الفنادق والممثلة فى الإيرادات الناتجة من تأجير الغرف والخدمات المصاحبة الأخرى.

2 ـ عدم استقرار مبيعات الفنادق وعدم الاستغلال الكامل للطاقة الإيوائية لها فى بعض الأوقات من العام، مما يؤدى إلى عدم استقرار فى ربحية الفنادق، علاوة على عدم تغطية التكاليف الثابتة التى تتميز بارتفاع نسبتها.

3 ـ ضرورة وجود رقابة فعالة على تكلفة عنصر العمل والتكاليف المباشرة الأخرى كتكاليف الطعام والمشروبات للتأكد من عدم وجود إسراف أو سوء استخدام.

4 ـ إعداد تنبؤات دقيقة لنسب الأشغال على مدار العام حتى يمكن الوقوف على الطاقات غير المستغلة خلال الفترات القادمة.

---

(1) د. عبد الفتاح ابراهيم مصطفى ـ دراسات فى محاسبة الفنادق، القاهرة، مكتبة عين شمس 1984، ص20 - 24.

5 - وضع سياسة سعرية تتناسب مع الفترات المختلفة وبصفة خاصة التى ترتفع فيها نسبة الطاقات غير المستغلة بالفندق، بحيث يمكن ترويج وتنمية أعمال الفندق من خلال التنسيق مع الجهات المسئولة لعقد المؤتمرات العلمية والمعارض واستضافة الأفواج السياحية، مع منح مسموحات وخصومات تشجيعية لهم.

## 1-3 ـ أنواع الفنادق

يمكن تقسيم الفنادق نوعيا بصفة عامة إلى سبعة أنواع نعرضها بإيجاز فيما يلى:

1 ـ *الفنادق السياحية*: تعد أكثر أنواع الفنادق انتشاراً، ومن أهم مزاياها أنها تقدم للنزيل ضيافة كاملة من إقامة وغذاء وترفيه وخدمات. ويجب أن يراعى عند إنشائها أن يكون موقعها جذابا وسياحيا، بالاضافة إلى توافر الهدوء والمناظر الطبيعية الجميلة.

2 ـ *فنادق العبور Transit* : هذا النوع من الفنادق استدعى وجوده متطلبات المدنية الحديثة، ويعتمد اعتماداً كليا على حركة العبور المعتادة فى المنطقة التى يقع فيها، ولهذا ينتشر فى المدن التجارية الكبرى حيث تتلاقى عندها خطوط ومحطات السكك الحديدية الرئيسية والموانئ البحرية والجوية، وتنقسم إلى الفنادق الآتية:

أ ـ *فنادق ليلية (مبيت)*: وهى عبارة عن غرف للنوم والخدمات الداخلية فقط.

ب ـ *فنادق نهارية (استراحات مؤقتة)*: وهى عبارة عن غرف للراحة المؤقتة التى لاتتعدى عادة بضع ساعات، وقد تقدم هذه الفنادق وجبات خفيفة وتشمل فنادق العبور الأنواع التالية:

أ ـ *فنادق المطارات*: وتنشأ بالقرب من المطارات بقصد إيواء وإطعام المسافر الذى يضطر بسبب ما إلى التوقف عن مواصلة رحلته.

ب ـ *فنادق السيارات*:Motor-Car Hotels or Motels

وهذا النوع المستحدث من فنادق العبور مخصص لأصحاب السيارات وعائلاتهم لتوفير متطلباتهم، ويقع بالقرب من الطرق الرئيسية خارج المدن

والذى يؤجر غرفا أو شققا للنزلاء، ويوفر تسهيلات أو أماكن لانتظار السيارات، وقد يكون موسميا أو دائما. ونشأ هذا النوع نتيجة ظهور اتجاه سياحة السيارات، ورغبة السائح فى السفر بسيارته والإقامة فى مثل هذه الفنادق. وقد انتشر هذا النوع انتشاراً واسعاً فى الولايات المتحدة لاتساع رقعتها وكثرة حركة السفر الطويل بين ولاياتها المختلفة.

جـ ـ *بيوت الشباب*: ويطلق عليها احيانا فنادق الشباب، والغرض منها إيواء الشباب المحب للسفر والسياحة مقابل أجور زهيدة. وبعض هذه الفنادق لها صفة الدوام، فهى عبارة عن أبنية أنشئت خصيصا للغرض المذكور، والبعض الآخر موسمى، وهى التى تقام عادة فى المدارس أو الجامعات.

3 ـ *فنادق الإقامة الدائمة*: وهى تنتشر خاصة فى المراكز الصناعية والتجارية لإيواء الأفراد الذين يعملون فى تلك المناطق بعيدين عن أسرهم.

4 ـ *الفنادق المؤقتة أو الموسمية*: وهى تلك الفنادق التى توفر خدمة الإقامة والأطعمة والمشروبات وغيرها لمدة شهور معينة فى السنة كما هو الحال فى موسم الحج أو موسم الصيف أو الشتاء، وتبقى هذه الفنادق مفتوحة جزئيا بقية شهور السنة على أساس أن خسائر التشغيل أقل من خسائر إغلاق الفندق كلية.

5 ـ *الفنادق الرياضية*: تنشأ عادة فى جبال الألب فى أوربا، وأغلب نزلائها وروادها من هواة أنواع الرياضة الشتوية الجبلية كالتسلق والتزحلق.

6 – *الفنادق العلاجية* : تختلف هذه الفنادق عن بعضها البعض وفقا للغرض الذى أقيمت من أجله، كأن يكون الفندق فى موقع ممتاز أو يكون مخصصا للعلاج الشمسى مثلا أو بواسطة المياه المعدنية أو الكبريتية.

7 ـ *الفنادق المتحركة* : وهى عبارة عن الأنواع المستحدثة من الفنادق وتشمل مايلى :

أ ـ البواخر (الفنادق العائمة)

ب ـ عربات النوم والأكل (الفنادق الأرضية المتحركة)

جـ ـ الطائرات

## 1-4 ـ الهيكل التنظيمى فى الفنادق

من الطبيعى أن يختلف الهيكل التنظيمى من فندق لآخر، وذلك تبعا لحجم الفندق، وطبيعة الخدمات التى يقدمها. وعلى الرغم من ذلك تتسم الفنادق على اختلاف أنواعها بأنها من المنشآت ذات الأقسام وذلك لتباين نواحى النشاط داخلها وتعدد مصادر الإيراد. وعموما ينقسم الهيكل التنظيمى للفندق إلى مجموعتين رئيسيتين هما :

*الأولى* : الأقسام التشغيلية

*الثانية* : الأقسام الإدارية

ويعرض الشكل (2) خريطة توضيحية للهيكل التنظيمكى فى الفنادق.

### الأقسام التشغيلية

يقصد بالأقسام التشغيلية (الإنتاجية) تلك الأقسام المتعلقة بالخدمات المختلفة التى تقدم للنزلاء والمترددين على الفندق، أى هى التى تقوم بالمهام المتخصصة فى صناعة الفنادق، كما أنها الأقسام التى تدر الإيرادات ويختلف عددها بإختلاف نوع الفندق واختلاف حجمه، وتتمثل فى الآتى :

*أولا* : استغلال الغرف : ويقوم بخدمة هذا النوع من النشاط الأقسام الآتية :

1 ـ الاستقبال والحجز

2 ـ الاستعلامات

3 ـ شئون الغرف

4 ـ الحسابات الجارية للنزلاء

5 ـ قسم الخزينة.

*ثانيا* : استغلال المطعم والمقاهى والصالات : ويقوم بخدمة هذا النشاط الأقسام الآتية :

1 ـ قسم المطبخ

2 ـ قسم المطعم

3 ـ مخازن المؤن والمشروبات

4 ـ قسم المشروبات

5 ـ قسم المشتريات

6 ـ المخازن العامة

7 ـ قسم الاستلام

- مدير الفندق
  - قسم الغرف
    - الحسابات الجارية للنزلاء والخزينة
    - شئون الغرف
    - الاستعلامات الخدمة العامة
    - الحجز والاستقبال المكتب الامامى
  - قسم الأطعمة والمشروبات
    - النظافة
    - الخدمة والمطاعم
    - المطابخ
    - الصالات
    - مخازن الأطعمة والمشروبات والعامة
    - المشتريات
  - أقسام تشغيلية أخرى
    - هاتف وبريد
    - الترفيه
    - مغسلة النزلاء
    - حمام السباحة
    - الحلاقة والتجميل
    - المحلات التجارية
  - البياضات
  - الغسيل والكى
  - قسم الأمن
  - العلاقات العامة
    - العلاقات الخارجية
    - الدعاية والإعلان
  - الإدارة الهندسية
    - الطاقة
    - الصيانة والاصلاح
  - ادارة شئون الأفراد
    - العيادة الطبية
    - العاملين
  - إدارة المبيعات
    - المجموعات السياحية
    - الحفلات
  - الإدارة المالية
    - تكلفة الاطعمة والمشروبات واستلام المواد
    - مراقبة المخازن
    - الحسابات المالية
    - مراقبة مبيعات المطاعم والصالات
    - الاجور ومراقبة الوقت

الشكل (2) خريطة تنظيمية لأحد الفنادق



*ثالثا* : أقسام تشغيلية أخرى : وتتضمن على سبيل المثال لا الحصر الأقسام الآتية :

1 ـ قســـم الهاتــف 2 ـ قسم مغسلة النزلاء

3 ـ قسم الجراج وانتظار السيارات 4 ـ قسم حمامات السباحة

5 ـ قســم الحلاقــة والتجميــل 6 ـ قسم الايجارات والايرادات الأخرى

*رابعا* : أقسام خدمية عامة: وتقوم بخدمة جميع الأقسام بالفندق وهى:

1 ـ البياضـــات 2 ـ المغسلة والكلى

3 ـ الصيانة والإصلاحات 4 ـ الطاقــــة

5 ـ المبيعات والتسويق.

*خامسا*: الأقسام الإدارية وتتحدد هذه الأقسام تبعا لحجم وطبيعة الأنشطة بالفندق مثلما هو الحال فى المنشآت التجارية والصناعية، وعموما تنحصر فى الأقسام الآتية:

1 ـ مكتب المدير ـ ونائبه 2 ـ السكرتاريــة

3 ـ الحسابات العامة 4 ـ الخزينــة

5 ـ المراجعة الداخلية 6 ـ شئون الأفراد

7 ـ العلاقات العامة

وفيما يلى نلقى الضوء على وظائف كل قسم من الأقسام السابقة.

## أولا : الأقسام الخاصة باستغلال الغرف وتشتمل على الآتى:

1 ـ قسم الاستقبال: يعتبر من أهم أقسام الفندق نظرا لأنه أول من يستقبل النزيل بالاضافة إلى أنه حلقة الاتصال بين النزلاء والأقسام الإدارية الأخرى بالفندق. وتتمثل وظيفته فى استقبال النزلاء وتسجيلهم فى قائمة النزلاء والتى يوضحها الشكل (3) إلى جانب تعيين

الغرف التى سينزلون بها واخطار الأقسام الأخرى بذلك ويتضمن هذا القسم مكتبا للحجز يقوم بتلقى طلبات حجز الغرف.

فندق الرابطة

قسم الاستقبال

التاريخ ......................

قائمة النزلاء

| الجهة التابع لها | الجنسية | الاسم واللقب | رقم الغرفة |
|---|---|---|---|
| | | | |

الشكل (3) قائمة النزلاء

ويمكن تصنيف وظائف قسم الاستقبال الى:

## أولا: وظائف خاصة بالنزلاء: وتتمثل فيما يلى:

1 ـ بيان الغرف الشاغرة ومحتويات كل غرفة وموقعها وملحقاتها من حمام أو قاعة انتظار وكل ما له علاقة بالغرفة وذلك باستخدام لوحة بيانية مثبتة فى القسم وذلك كما هو موضح بالشكل (4).

2 ـ الاحتفاظ بمواعيد قيام ووصول الطائرات والقطارات ووسائل النقل المختلفة والقيام بناء على طلب النزلاء بالحجز لهم فى الأوقات المطلوبة.

3 ـ إرشاد النزلاء عن آثار ومتاحف ونوادى ومسارح المنطقة الكائن بها الفندق والحجز نيابة عن النزلاء حسب رغباتهم.

4 ـ القيام بدفع ثمن مشترياتهم أو بعض المصروفات الأخرى التى يطلبها النزيل على أن يتم قيدها بعد ذلك فى حساب النزيل.

## ثانيا: وظائف خاصة بإدارة الفندق

1 ـ القيام بالحجز مقدما للغرف أو الأجنحة أو الصالات إما عن طريق البريد أو الهاتف أو البرقيات، وإثبات هذا الحجز وإبلاغ الأقسام المختصة بالاستعداد لاستقبال النزلاء خاصة فى حالة الأفواج السياحية.

2 ـ إخطار الأقسام المتخصصة المختلفة بأسماء النزلاء الجدد يوميا وأرقام غرفهم حتى يمكن لهذه الأقسام تلبية طلبات النزلاء الجدد من وجبات ومشروبات وخدمات مكملة أخرى.

3 ـ إخطار الأقسام المختلفة بمغادرة النزلاء القدامى وأرقام غرفهم.

4 ـ إخطارقسم الحسابات الجارية للنزلاء بأسماء النزلاء الجدد حتى يمكن إعداد فواتير هؤلاء النزلاء وإثبات المبالغ المستحقة عليهم أولا بأول.

5 ـ إبلاغ قسم الحسابات الجارية للنزلاء بأسماء النزلاء الراغبين فى مغادرة الفندق حتى يتم إعداد الفواتير الخاصة بهم لسدادها أو قيدها على حسابهم الجارى إن كانوا من النزلاء المعروفين للفندق.

فندق الرابطة:

س ت :

٦٥ شارع النصر بغريان

هاتف :

<table>
<tr><td rowspan="5">الطابق الأول</td><td colspan="6">ميدان عمر المختار</td></tr>
<tr><td>بيان الغرفة</td><td rowspan="2">101</td><td rowspan="2">102</td><td rowspan="2">103</td><td rowspan="2">104</td><td rowspan="2">105</td></tr>
<tr><td>بيانات النزيل</td></tr>
<tr><td></td><td>106</td><td>107</td><td>108</td><td>109</td><td>110</td></tr>
<tr><td colspan="6">شارع النصر</td></tr>
<tr><td rowspan="4">الطابق الثاني</td><td colspan="6">ميدان عمر المختار</td></tr>
<tr><td></td><td>201</td><td>202</td><td>203</td><td>204</td><td>205</td></tr>
<tr><td></td><td>206</td><td>207</td><td>208</td><td>209</td><td>210</td></tr>
<tr><td colspan="6">شارع النصر</td></tr>
<tr><td rowspan="4">الطابق الثالث</td><td colspan="6">ميدان عمر المختار</td></tr>
<tr><td></td><td>301</td><td>302</td><td>303</td><td>304</td><td>305</td></tr>
<tr><td></td><td>306</td><td>307</td><td>308</td><td>309</td><td>310</td></tr>
<tr><td colspan="6">شارع النصر</td></tr>
<tr><td rowspan="4">الطابق الرابع</td><td colspan="6">ميدان عمر المختار</td></tr>
<tr><td></td><td>401</td><td>402</td><td>403</td><td>404</td><td>405</td></tr>
<tr><td></td><td>406</td><td>407</td><td>408</td><td>409</td><td>410</td></tr>
<tr><td colspan="6">شارع النصر</td></tr>
</table>

الشكل (4) اللوحة البيانية

2 ـ *قسم الاستعلامات:* وظيفته تأدية الخدمات المختلفة للنزيل من وقت وصوله بالفندق الى حين مغادرته له، مثل الإجابة عن استفسارات النزلاء واستلام بريدهم وتوزيعه عليهم، وإيقاظهم فى الصباح حسب طلباتهم. ويقوم موظفو هذا القسم بمد النزلاء الأجانب بالمعلومات التى تهمهم مع توجيههم وإبداء النصح لهم عن الأماكن التى يجب عليهم زيارتها كالمتاحف والأماكن الأثرية المختلفة أو المعارض الموسمية، وفى المساء يمدهم بالمعلومات عن دور الترفيه ومايوجد فيها من برامج تسلية وترفيه، ويقوم بحجز الأماكن أو الموائد لهم فى الدور المذكورة. وتمتد خدمات هذا القسم إلى ما بعد مغادرة النزلاء من حيث ارسال الخطابات التى قد ترد لهم ـ بعد مغادرتهم للفندق ـ على عناوينهم الجديدة.

3 ـ *قسم شئون الغرف:* ويشرف هذا القسم على حسن تنسيق الغرف وصيانتها ونظافتها وفى الغالب يرأس هذا القسم سيدة لها دراية بشئون التدبير المنزلى. كما يتولى هذا القسم تلبية رغبات النزلاء وإبلاغ الأقسام المختصة بالغرف التى تم إخلاؤها أو غير ذلك.

4 ـ *قسم الحسابات الجارية (حسابات النزلاء) والخزينة:* يشرف هذا القسم على إعداد فواتير النزلاء وتقديمها لقسم الخزينة لتحصيل قيمتها، أو تسجيلها على حسابهم الجارى. وتقوم الخزينة بجانب ذلك بعمليات استبدال العملات الكبيرة بأخرى صغيرة للنزلاء، كما تقوم بصرف الصكوك السياحية وسائر عملات الاستبدال الأخرى. ويعتبر هذا القسم المصب الأخير لجميع قيم الخدمات المقدمة للنزلاء والتى ترد اليه من الأقسام الأخرى.

## ثانيا: الأقسام الخاصة باستغلال المطاعم والمقاهى والصالات

1 ـ *قسم المطبخ:* يقوم هذا القسم بإعداد الوجبات الغذائية طبقا لرغبات النزلاء وغيرهم ممن يرغبون فى تناول إحدى الوجبات. ويرتبط حجم نشاط هذا القسم بنشاط المطعم، ويجب أن يكون رئيس الطباخين(كبير الطهاة) ذا كفاية بشأن تحديد الحد الأدنى لاستخدام المؤن التى تدخل فى إعداد الطعام وإلا ارتفعت تكلفة إعداد هذه الأطباق وبالتالى انخفاض هامش الربح المحدد لهذا النشاط، كما يتولى رئيس قسم المطبخ إعداد قوائم المشتريات الخاصة بالمطبخ، والإشراف على عمليات استلام هذه المواد، وإعداد قوائم الطعام اليومية، وأخيرا الإشراف على عمليات صرف هذه الأطعمة.

2 ـ *قسم المطعم:* يتولى تقديم الأطعمة والوجبات الغذائية اليومية للنزلاء والمترددين على الفندق، فضلا عن الاستعداد لتقديم الأطعمة فى الحفلات والمؤتمرات والندوات والمناسبات الخاصة كالأفراح ويجب إحكام الرقابة الداخلية على هذا القسم خصوصاً إذا كان يضم عدة مطاعم فى الفندق الواحد.

3 ـ *مخازن المؤن (المأكولات):* ويشمل اختصاص هذا القسم استلام وتسليم المؤن التى تستهلك بالمطبخ وما يتبعه من مطاعم، ويجب أن ينتبه المشرف على هذا القسم إلى أن طبيعة هذه الأصناف لاتخضع للتخزين طويل الأجل، ولذلك يجب صرف المؤن على أساس الوارد أولا صادر أولاً حتى لايتحمل الفندق أى خسارة تنتج عن فساد هذه المواد بطول فترة التخزين. وهناك أيضا مخازن المشروبات التى تختص باستلام وتسليم المشروبات للمقاهى والصالات.

4 ـ *قسم المشروبات:* يتولى هذا القسم مهام تقديم المشروبات المتنوعة للنزلاء والمترددين على الفندق بالصالات والمقاهى، وينبغى إحكام الرقابة الداخلية على هذا القسم للمحافظة على أصول وموارد الفندق.

5 ـ *قسم المشتريات:* يتولى هذا القسم شراء المواد الغذائية والمشروبات وفقا للاحتياجات وفى ضوء الكميات المستهلكة فى الفترات السابقة، وغالبا ما يتم الشراء لفترة قادمة شهرية أو نصف شهرية.

6 ـ *قسم المخازن العامة:* ويختص هذا القسم بتخزين المهمات والأدوات والمعدات التى يستعملها الفندق سواء فى النشاط الخاص بالاستغلال للغرف أو المطعم أو المقهى أو الصالات، مثل الآثاثات والفضيات، والزجاجيات، وأدوات المطبخ، وأدوات المائدة، والسجاجيد، والمطبوعات والأدوات الكتابية، ومهمات التشغيل والنظافة.... الخ.

7 ـ *قسم الاستلام (البوابة الخلفية):* ويختص هذا القسم بالمراجعة والفحص الأولى على المؤن والمشروبات والمهمات المختلفة التى ترد إلى الفندق، وذلك بمراجعة الفواتير أو إيصالات الاستلام مع دفتر الطلبات الذى لديه وذلك قبل أن تستلمها المخازن على اختلاف أنواعها سالفة الذكر، وكذلك يختص بمراقبة دخول وانصراف العاملين وتفتيشهم.

## ثالثا: الأقسام التشغيلية الأخرى

تتنوع هذه الأقسام بتنوع الخدمات المكملة التى يقدمها الفندق للنزلاء والمترددين على أقسامه فهناك خدمات الهاتف والبريد ومغسلة النزلاء، والحلاقة والتجميل، والترفيه، وحمامات السباحة، والمحلات التجارية وغيرها.

## رابعا: أقسام خدمية عامة: وهى الخاصة بخدمة الأقسام التشغيلية والإدارية بالفندق وتشتمل على الآتى:

1- *البياضات*: ويختص هذا القسم بحفظ البياضات والمفارش المستخدمة فى الفندق سواء كانت فى خدمة الغرف أو المطعم أو سائر الأقسام المختلفة، وبه قسم لإجراء التصليحات اللازمة والإشراف على غسلها وكيها.

2- *المغسلة والكى*: ويختص هذا القسم بغسل وكى البياضات المختلفة وملابس العاملين وملابس النزلاء.

3- *الصيانة*: يزاول هذا القسم عملية صيانة وتصليح موجودات الفندق وتركيباته الكهربائية وخلافه. وقد يقوم بصنع بعض قطع الأثاث والتركيبات المختلفة اللازمة للفندق، ويضم فنيين فى الكهرباء والسباكة والنجارة.... الخ.

4- *المبيعات والتسويق*: ويختص بالقيام بالنشاط الترويجى والتسويقى من إعلان وحجز وترويج وغير ذلك من أجل الحصول على النزلاء والعملاء وبالتالى تنمية وزيادة أعمال الفندق.

## خامسا: الأقسام الإدارية

وهى تلك الأقسام التى تختص بمهام العملية الإدارية والتنظيمية، وتشبه تماما الأقسام الإدارية المناظرة فى أى مؤسسة أو شركة تجارية، ومثال ذلك إدارة شئون الأفراد، والإدارة المالية، وإدارة العلاقات العامة، كما يوجد فى كثير من الفنادق قسم للأمن تتمثل مهمته فى توفير الحماية للنزلاء والمترددين على الفندق والمحافظة على موجودات ومنقولات الفندق وما إلى ذلك. وتجدر الإشارة إلى أن قسم المراجعة الداخلية فى صناعة الفنادق يقع على كاهله عبء الرقابة والمراجعة بشتى صورها على كافة التصرفات والمستندات والأنشطة المختلفة بداخل الفندق.

# خلاصة الفصل الأول

استهدف هذا الفصل إلقاء الضوء على طبيعة صناعة الفنادق وخصائصها بشكل يصلح أساسا للمناقشات التى ستضمها الفصول التالية من هذا الجزء. وقد ركز هذا الاستعراض على طبيعة الخدمة الفندقية التى تتكون من عناصر الإقامة والأطعمة والمشروبات والخدمات المكملة والتسهيلات الأخرى، بالاضافة إلى خصائص الخدمات الفندقية والتى تتلخص فى أن الخدمات الفندقية منتجات غير ملموسة، وقابلة للفناء والتلف، وموسمية الطلب عليها، وتأثرها بظروف الحروب والاستقرار، والجمع بين النشاط الخدمي والتجارى، والاعتماد على العنصر البشرى، وازدياد نسبة الاستثمار فى الأصول الثابتة، وأخيراً ضرورة إعداد الحسابات وقوائم نتائج الأعمال على أساس المحاسبة فى المنشآت ذات الأقسام.

وقدمنا فى هذا الفصل بايجاز أنواع الفنادق والتى تصنف حسب طبيعة نشاطها إلى فنادق سياحية، فنادق العبور، بيوت الشباب، فنادق السيارات، فنادق الإقامة الدائمة، وفنادق الأقامة المؤقتة، وفنادق رياضية وعلاجية، وأخيراً فنادق متحركة.

كما تناولنا فى الجزء الأخير من هذا الفصل دراسة الهيكل التنظيمى فى صناعة الفنادق، وتم التركيز على الأقسام التشغيلية نظرا لأنها المميزة لهذه الصناعة، فى حين لاتختلف الأقسام الإدارية عن مثيلاتها فى المنشآت الأخرى.

ولا شك فى أن دراسة وفهم طبيعة الخدمات الفندقية وخصائصها ونوع الفندق والهيكل التنظيمى له، تعتبر نقطة البداية لدراسة النظام المحاسبى فضلا عن تصميمه. وسوف نعرض مكونات النظام المحاسبى فى الفنادق بشكل تفصيلى فى الفصلين التاليين.

# أسئلة للمناقشة

1 ـ ناقش طبيعة الخدمات وأهميتها بصفة عامة؟

2 ـ فرق بين الخدمات التى تعتمد على التجهيزات الآلية، والخدمات التى تعتمد على الأفراد موضحا ذلك بأمثلة؟

3 ـ وضح أهمية صناعة الفنادق على المستوى القومى؟

4 ـ ماهى مكونات الخدمات الفندقية؟ وضح مع إعطاء أمثلة؟

5 ـ وضح مدى صحة أو خطأ كل من العبارات الآتية:

أ ـ تعتبر الخدمات الفندقية منتجات ملموسة.

ب ـ يتميز الطلب على الخدمات الفندقية بالاستقرار والثبات.

جـ ـ إن الخدمة الفندقية قابلة للفناء والتلف.

د ـ تقتصر الخدمات الفندقية على النشاط الخدمى.

هـ ـ كثافة رأس المال العامل فى صناعة الفنادق.

و ـ يتم إعداد القوائم المالية فى الفنادق وفقا لمحاسبة المنشآت ذات الأقسام.

6 ـ ناقش أهمية العنصر البشرى فى صناعة الفنادق؟

7 ـ ماهو المقصود بالاصطلاحات الآتية:

| | |
|---|---|
| الفنادق السياحية | الفنادق المتحركة. |
| فنادق السيارات | فنادق العبور |
| فنادق الاقامة الدائمة | الفنادق العلاجية |

8 ـ مما يتكون الهيكل التنظيمى فى صناعة الفنادق؟

9 ـ وضح أهمية ووظائف قسم الاستقبال فى الفندق؟

10 ـ ناقش وظائف الأقسام التشغيلية بالفندق؟

11 ـ ارسم خريطة تنظيمية لأحد الفنادق؟

# الفصل الثانى

# النظام المحاسبى فى صناعة الفنادق

**المبحــث الأول:** المستندات والدورات المستندية

**المبحث الثانى:** المجمـوعــةالدفتـريــة

**المبحث الثالث:** دليـــل الحســابـــات

# مقدمة

يلعب النظام المحاسبى فى قطاع الفنادق دوراً هاما فى نجاح هذا القطاع، حيث أنه يوفر سبل الحماية لموجودات وأصول الفندق من خلال أساليب الرقابة والضبط الداخلى ونظم التقارير والسجلات التى تمكن من قياس نتيجة الأعمال والمركز المالى للفندق فى تاريخ معين. ويلاحظ كما سلف القول أن النشاط الرئيسى للفندق يتمثل فى توفير خدمات الإقامة فى الغرف وخدمات الأطعمة والمشروبات فى المطاعم والصالات والخدمات المكملة من غسيل وكى وترفيه (نادى، حمام سباحة، ملاعب...) واتصالات (بريد، هاتف، برق) والخدمات الثانوية الأخرى.

ونظراً لاشتمال نشاط الفندق على نشاط رئيسى هو تأجير الغرف إلى جانب نواحى نشاط أخرى يتفاوت عددها من فندق لآخر حسب حجم وطبقات النزلاء الذين يترددون عليه ونوع نشاطه إن كان دائما أو موسميا.

لذلك فإن النظام المحاسبى المناسب لهذا النشاط هو الذى يصمم على أساس محاسبة المنشآت ذات الأقسام. ويقصد بمحاسبة الأقسام تقسيم المنشأة إلى عدة أقسام فرعية والنظر إلى كل قسم على أن له شخصية معنوية مستقلة نظرا لقيامه بأداء نشاط معين داخل المنشأة الواحدة. فيتم إعداد حساب نتيجة لكل قسم من أقسام الفندق على حدة (الغرف، الطعام والمشروبات، الهاتف، غسيل النزلاء... الخ).

إذ يمثل كل قسم من الأقسام السابقة مركزا ربحيا Profit Center بالنسبة للفندق. ويلى ذلك إعداد قائمة دخل عامة للفندق تتضمن إيرادات ومصروفات كل قسم من الأقسام كما سنوضحه فى الفصل الثالث من هذا الجزء.

وينبغى أن يحقق النظام المحاسبى فى الفنادق الأهداف الآتية:

1 - الوقوف على مدى نجاح الفندق فى ضوء البيانات المحاسبية والإحصائية التى يوفرها هذا النظام، فضلا عن تبصير الإدارة بأى تقلبات فى تكلفة الخدمات التى تقدم للعملاء.

2 - إمكانية إجراء المقارنات بين الأقسام والتعرف على مصروفات وإيرادات كل قسم، بالإضافة إلى صافى ربح أو خسارة كل قسم.

3 - تقييم مدى كفاءة أداء العاملين بكل قسم واكتشاف جوانب القصور الموجودة به.

4 - القيام بالدور الفعال كأداة للرقابة الداخلية على أنشطة الفندق المختلفة، مما يساهم فى منع واكتشاف أية أخطاء أو اختلاسات قد تحدث.

ولتحقيق الأهداف السابقة، فإن النظام المحاسبى فى مجال صناعة الفنادق سيتكون من المقومات الآتية:

أولاً : المستندات والدورات المستندية

ثانياً: المجموعة الدفترية

ثالثاً: دليل الحسابات

رابعاً: القوائم المالية

وسنتناول بالشرح كلا من هذه المقومات تباعا فى المباحث التالية.

# المبحث الأول

# المستندات والدورات المستندية

### *الأهداف التعليمية*

ينبغي بعد دراستك هذا المبحث، أن تكون قادراً على:

1 ـ التعرف على المستندات وأهميتها وأنواعها فى صناعة الفنادق

2 ـ وصف الدورة المستندية لاستغلال الغرف

3 ـ تحديد خطوات عملية الحجز والاستقبال والرحيل ومحاسبة النزيل

4 ـ وصف الدورة المستندية لاستغلال المطاعم والمقاهى والصالات.

5 ـ التعرف على دورة إيرادات الأقسام التشغيلية الأخرى.

6 ـ تحديد أهداف وخطوات الدورة المستندية للمدفوعات



# مقدمة

تمثل المستندات أحد المقومات الأساسية للنظام المحاسبى، حيث تعتبر الدليل المادى والموضوعى لما هو مسجل بالدفاتر والسجلات المحاسبية من عمليات وأحداث تتم داخل الفندق أو بين الفندق والغير. كما أنها تمثل ترخيصا أو تصريحا بأداء العمليات المالية وغير المالية بالفندق. ويمكن تصنيف المستندات المتداولة فى صناعة الفنادق إلى نوعين رئيسيين هما: مستندات داخلية ومستندات خارجية.

## أولاً: المستندات الداخلية.

وهى المستندات التى تنشأ داخل الفندق نفسه لإثبات عمليات الإدارات والأقسام المختلفة. كما أن بعض هذه المستندات يمثل تعليمات أو أوامر صادرة كالتى تستخدم فى قسم الأستقبال مثل بطاقة النزيل وإخطار الوصول وإخطار تغيير الغرف وغيرها، ولاتمثل مصادر القيود المحاسبية والترحيل بالدفاتر المحاسبية، ولكن إرسال صورة منها إلى الإدارات والأقسام الأخرى يترتب عليه إصدار مستندات أخرى تؤدى إلى قيود محاسبية مثل بطاقات الخدمة أو طلبات النزلاء، وأذون الصرف الخاصة بطلبات الأقسام المختلفة وإيصالات إستلام نقدية، وفواتير النزلاء. والبعض الآخر من هذه المستندات يستخدم لإثبات معاملات الفندق مع الغير مثل فاتورة البيع أو أمر الشراء.

## ثانيا: المستندات الخارجية

وهى المستندات التى ترد للفندق من الغير، وتعتبر مصدرا من مصادر القيد المحاسبى سواء فيما يتعلق بشراء المؤن أو المشروبات أو بعض الأصول أو الحصول على بعض الخدمات أو الإيرادات أو غير ذلك، ومن أمثلتها فواتير الشراء للمؤن والمشروبات أو الأصول الثابتة اللازمة لمباشرة النشاط، وإيصالات سداد الفندق التزاماته ومصروفاته كالكهرباء والمياه

والهاتف البرقيات والإعلان....الخ وأيضا كشف حساب المصرف الوارد للفندق. وتجدر الإشارة إلى أن هذه المستندات لاتختلف عن مثيلاتها فى المنشآت الأخرى.

ومن الأهمية بمكان ضرورة إحكام الرقابة الداخلية على كافة أقسام وأنشطة الفندق، وهذا يستلزم تصميم الدورات المستندية والمستندات ذات العلاقة، بحيث لايقوم أحد الموظفين بأداء عملية أو نشاط من أوله إلى آخره. وذلك من أجل حماية أصول وإيرادات الفندق من الضياع والسرقة وسوء الاستخدام وما الى ذلك.

ويختص هذا المبحث بدراسة وشرح الدورات المستندية والمستندات المطبقة بأحد الفنادق، وذلك كالآتى:

2-1-1 دورة استغلال الغرف

2-1-2 دورة استغلال المطاعم والمقاهى والصالات

2-1-3 دورة استغلال أقسام التشغيل الأخرى

2-1-4 دورة المدفوعات

## 2-1-1 دورة استغلال الغرف

تهدف هذه الدورة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

أ - إحكام الرقابة الداخلية على إيرادات الغرف سواء المستخدمة بواسطة المجموعات أو الأفراد، وذلك بالتأكد من أن جميع الغرف المشغولة قد تمت محاسبتها وتم إدراج إيراداتها ضمن إيرادت قسم الغرف.

ب - مطابقة البيانات المتعلقة بالغرف المؤجرة المعدة بواسطة قسم الاستقبال مع البيانات المعدة بواسطة قسم شئون الغرف، مع تلك المعدة بواسطة قسم الاستعلامات.

جـ - وضع سياسة واضحة وثابتة يتم بموجبها تحديد الأسعار والمسموحات التى يتم منحها لعملاء الفندق.

وتجدر الإشارة فى هذا الصدد إلى أن تحديد الأسعار يتم بناء على إجراء دراسة ميدانية

لأسعار الفنادق المنافسة مع تقدير معقول لحجم مبيعات الفندق مع الأخذ فى الاعتبار العوامل الداخلية (خاصة بالفندق) والعوامل الخارجية (خاصة بالبيئة الخارجية) المؤثرة فى ذلك مثل التعليمات الصادرة عن الهيئة المشرفة على الفنادق والسياحة.

وفيما يلى نوضح خطوات العمل بدورة إيرادات استغلال الغرف مبوبة وفقا للأقسام الآتية:

أولاً : قسم الحجز والاستقبال

ثانياً : قسم الاستعلامات

ثالثاً : قسم شئون الغرف

رابعاً : قسم الحسابات الجارية

خامساً : قسم الخزينة

## أولاً : قسم الحجز والاستقبال فى المكتب الأمامى.

1 ـ *الحجز* : هناك نوعان من الحجز هما:

أ ـ حجز المجموعات

ب ـ حجز الأفراد

### أ ـ حجز المجموعات

ـ يتم حجز المجموعات عن طريق البريد أو البرق أو الهاتف، فيتم القيد فى إخطار الحجز طبقا للبيانات الواردة من الحاجزين. ويوضح الشكل (1-1) نموذج إخطار الحجز.

ـ يتم بحث إمكان إتمام عملية الحجز المطلوب من عدمه عن طريق سجل الحجز كما يوضحه الشكل (2-1)، وهو عبارة عن بيان مسطر يومى لكل شهر يحتوى على أرقام الغرف، وفى حالة التأكد من إمكان إتمام الحجز فى المدة المطلوبة للعدد المطلوب يتم التسجيل فى سجل الحجز الشهرى بعمل خط فى خانات الأيام وأرقام الغرف ويكتب فوقه اسم الحاجز، ويتم إخطار العميل بما يفيد إتمام الحجز.

ـ ثم تسجل كافة الحجوزات بالأجندة الخاصة بالحجز (اسم الحاجز ـ رقم خطاب الحجز ـ الشروط) وتحدد بالأجندة أرقام الغرف يوم الوصول فقط.

فندق الرابطة

إخطار الحجز

تاريخ الوصول : ......................................

إسم النزيل: ......................................

شرط الحجز : ......................................

قادم من: ......................................

مدة الاقامة : ......................................

الحجز بمعرفة : ......................................

العنوان ......................................

رقم الهاتف : ......................................

التاريخ ......................................

ملاحظات ......................................

توقيع الموظف المختص ......................................

الشكل (1-1) إخطار الحجز

- فى حالة عدم وصول المجموعة حتى نهاية اليوم الأول من الأيام المحددة يمكن محاسبة الجهة الحاجزة عن ليلة كاملة (الليلة الأولى) إذا لم يصل ما يفيد الغاء الحجز قبل ميعاد الوصول بمدة كافية تختلف حسب سياسة كل فندق، مع التجاوز عن نسبة معينة من عدد الغرف المحجوزة فى حالة عدم وصول العدد الكامل للمجموعة المتفق عليه طبقا للحجز السابق.

ـ تحتسب عمولة بنسبة معينة على الإقامة لمكتب السياحة الوارد عن طريقه المجموعة، وكل مجموعة يزيد عدد أفرادها عن عدد معين حسب سياسة الفندق، يتم منح غرفة واحدة مجانا لشخص واحد بدون وجبات.

ـ يتم دفع تأمين عن ليلة مقدما فى حالة الحجز عن طريق مكتب سياحى أو شركة سياحية فى الخارج.

ب ـ حجز الأفراد: تتبع نفس الإجراءات السابق بيانها فى حجز المجموعات، وكل الفارق أنه فى حالة حجز الفرد بنفسه، بمعنى أنه لم يصل عن طريق مكتب أو شركة سياحية فلا تستحق عمولة على اقامته فى هذه الحالة.

فندق الرابطة

سجل الحجز

الشهر يناير السنة 19

| الأيام / رقم الغرفة | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | | 31 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 101<br>102<br>103<br>104<br>105<br>106<br>.<br>.<br>.<br>الخ | | | | | | | | | | | |

الشكل (2-1) سجل الحجز

## 2 ـ الاستقبال

أ ـ الوصول: عند وصول النزيل إلى الفندق يقوم بملء بطاقة تسجيل Registration Card من أصل وصورة، ترسل الصورة لقسم الاستعلامات، ويحتفظ بالأصل بقسم الاستقبال، ويوضح الشكل (3-1) نموذج بطاقة تسجيل نزيل.

فندق الرابطة
بطاقة تسجيل نزيل

الأسم واللقب : ........................................................................................

تاريخ الميلاد : ........................................ الجنسية : ........................................

المهنـــة : ........................................................................................

العنـــوان : ........................................................................................

وصل من : ........................................ مسافر إلى : ........................................

تاريخ الوصول : ........................................ ميناء أو مطار الدخول : ................................

رقم وتاريخ جواز السفر أو البطاقة : ................ مـدة الاقامـة بالفنـدق : ................................

توقيع النزيل : ______________ توقيع الموظف المختص : ______________

الشكل (3-1) بطاقة تسجيل نزيل

– يتم تسجيل اسم النزيل على بطاقة بيضاء خالية من أى بيان وتوضع فى المكان المخصص لرقم غرفة النزيل على اللوحة البيانية بقسم الاستقبال.

– يتم إعداد بطاقة النزيل موضحا بها البيانات الآتية: اسم النزيل ومهنته وعنوانه وجنسيته وتاريخ الوصول وتاريخ الرحيل ورقم الغرف ورقم جواز السفر وطريقة الدفع، وكافة البيانات اللازمة الأخرى إن وجدت وذلك كما فى الشكل (4-1).

فندق الرابطة
بطاقة النزيل

الأســـــم : ............................................ الجنسية : ..................................

المهنـــة : ............................................ رقم جواز السفر : ..................................

العنـــوان : ............................................ أو رقم البطاقــة : ..................................

تاريخ الوصول : ........................................................................

تاريخ الرحيـل : ........................................................................

عـدد الأفـراد : ........................................................................

شروط الاقامـة : ........................................................................

طريقة الدفـع : ...................... نقدا: ...............على حساب شركة: ......... صكوك محلية: ...........

مـلاحظـــات : ........................................................................

توقيع الموظف المختص ________________

الشكل (4-1) بطاقة النزيل

- يتم تحرير إخطار وصول نزيلGuest Arrival Cardحيث ترسل صورة منه لقسم الغرف، وصـورة لقسم الهاتف، وصورة لقسم الطعام والمشروبات، وصـورة لقسم المطبخ لتجـهيز الوجبات المطلوبة، ويحتفظ بالأصل بقسم الاستقبال بعد أن يوقع عليه من الأقسام سالفة الذكر باستلام كل لصورته. ويوضح الشكل (5--1) صورة من هذا الإخطار.

- يتم تسجيل بيانات الوصول (من واقع بطاقة التسجيل وبطاقة النزيل سالفة الذكر) فى دفتر الاستقبال وهو عبارة عن دفترين أحدهما للأيام الزوجية والآخر للأيام الفردية حتى لا يتعطل العمل بقسم الاستقبال أثناء وجود أحد هذين الدفترين بقسم الحسابات الجارية (حسابات النزلاء) لتحرير بيانات الفواتير وكشوف حسابات النزلاء. وتحتوى صفحة الوصول بهذا الدفتر على البيانات التالية: تأشيرة الجنسية، أرقام الغرف، أسماء النزلاء، عدد النزلاء.

فندق الرابطة
إخطار وصول نزيل

أسم النزيل : ..........................................................................................

عدد المرافقين : ..........................................................................................

غرفة رقم : ....................................... بالدور : .......................................

شروط الاقامة : ..........................................................................................

التاريخ : ....................................... لساعة : .......................................

ملاحظات : ..........................................................................

توقيع الموظف المختص ________________

الشكل (5-1) إخطار وصول نزيل

- يقوم الموظف المختص بقسم الأستقبال بإعداد تقرير تشغيل الغرف الليلى والذى يبين رقم الغرف المشغولة وأسماء النزلاء وعددهم وإيجار الغرفة. وبناء عليه يمكن تحديد عدد الغرف المشغولة وعدد النزلاء والإيراد اليومى للفندق من تأجير الغرف. ويوضح الشكل (6-1) نموذج تقرير تشغيل الغرف الليلى.

فندق الرابطة

تقرير تشغيل الغرف الليلى

التاريخ ________________

| رقم الغرفة | أسم النزيل | عدد الأفراد | ايجار الغرفة |
|---|---|---|---|
| | | | |
| الإجمالى | | | ×××× |

الشكل (6-1) تقرير تشغيل الغرف الليلى

ـ يرد من قسم شئون الغرف بيان عن الغرف المشغولة للمراجعة. ويتضمن هذا البيان توضيحاً لحالة الغرف وما إذا كانت مشغولة أو خالية، وذلك بحسب نوع الغرفة (فردية أو زوجية أو جناح أو تحت الصيانة... الخ ويتم مراجعة هذا البيان مع لوحة الاستقبال بالقسم للتأكد من أنها مطابقة.

ـ فى حالة طلب النزلاء تغيير غرفهم بأخرى يتم الآتى:

إذا كان التغيير قبل التسليم فيعدل فى الحال.

أما إذا كان التغيير بعد التسكين ولو عن ليلة واحدة يتم وضع الغرفة القديمة بين قوسين فى دفتر الاستقبال ثم يوضع الرقم الجديد فوقه، ويتم التعديل فى سعر الغرفة بإضافة الفرق إذا كان هناك اختلاف فى السعر بالزيادة ـ وفى حالة السعر الأقل فيوضع الفرق فى صفحة السفريات بدفتر الاستقبال.

ـ يحرر إخطار تغيير غرفة من سبع صور كالنموذج الموضح فى الشكل (7-1)، ثم ترسل صورة إلى قسم الهاتف، وثانية إلى قسم الاستعلامات، وثالثة إلى قسم المطعم، ورابعة إلى قسم الغرف، وخامسة إلى قسم شئون الغرف، وسادسة إلى قسم الحسابات الجارية (حسابات النزلاء) والأخيرة تبقى فى قسم الاستقبال بعد التوقيع عليها من كل الأقسام السابقة بما يفيد استلامهم لصورة من إخطار تغيير الغرفة Room Change.

فندق الرابطة
إخطار تغيير غرف

التاريـــخ : ........................................................... الساعة : ..............................
أسم النزيــل : ..........................................................................................................
عدد الأشخاص: ..........................................................................................................
من غرفة رقـم : ..........................................................................................................
إلى غرفة رقـم : ..........................................................................................................
مـلاحظـــات : ........................................................

توقيع الموظف المختص ______________

الشكل (1-7) إخطار تغيير غرف

## ب ــ الرحيل (المغادرة)

يقـوم مـوظف قـسم الاسـتـقـبـال بتـسـجـيل النزلاء الذين غـادروا الفندق فى كـشف الرحيل Departure List بدفـتـر الاسـتـقـبـال وذلك من واقع دفـتـر السـفـريات المرسل من قـسم الاستعلامات. وتشتمل صفحة الرحيل على البيانات التالية:

أرقام الغـرف ــ أسـمـاء المغـادرين ــ عدد النزلاء، تاريخ الحضـور للفندق ــ تاريخ السـفـر ــ ساعة الرحيل ــ الجـهة القاصد التوجه إليها داخل/ خارج الدولة ــ الميناء أو المطار فى حالة السفر للخارج ــ أو عنوان المسافر فى حالة سفره داخل البلاد ــ تاريخ انتهاء تأشيرة الإقامة.

ــ بمجـرد إخطار قسم الاسـتـعـلامـات لقـسم حـسـابات النزلاء والخزينة بعـزم النزيل على الرحيل يقوم القسم بالاتصال بأقسام الخدمات المختلفة للتأكد من عدم سحب النزيل لأية مسـحـوبات ولم تقيـد على حـسـابه حـتى تاريخ إبلاغه بالرحـيل، وبعـد ذلك يمنع صـرف أية مسحوبات للنزيل المسافر على الحساب، بل يتم تحصيل قيمتها نقداً.

ــ يتم اسـتـخـراج فـاتورة النزيل (كشف الحسـاب) التى تكون مـعـدة فى أى وقت، ويجـرى تجـمـيـعـها واسـتـخـراج إجـمـالى الفـاتورة. ويوضـح الشكل (1-8) صـورة فـاتورة خـاصـة بأحـد

النزلاء والتى تبين تاريخ وصوله ومغادرته الفندق. وبمجرد تقديم الفاتورة للنزيل يحدث أحد أمرين: إما أن تدفع نقداً، أو يوقع عليها فى حالة ما إذا كان النزيل واردا عن طريق شركة سياحية أو مؤسسة أو أية جهة تابعة للدولة تتعهد بسداد فاتورة حسابه بالفندق. وبعد إتمام ذلك يتم تسليم النزيل تصريح مرور من البوابة.

وفى حالة سداد الفاتورة نقداً يعطى للنزيل أصل الفاتورة وإيصال Receipt من الخزينة يفيد السداد، ويحتفظ بصورة الفاتورة فى ملف خاص بقسم الحسابات الجارية للنزلاء بعد ختمها بما يفيد السداد نقداً.

## إجراءات السداد فى حالة ورود النزيل عن طريق شركة سياحية:

ـ تستعمل شركات السياحة قسيمة تبادل أو دفع Voucher وهى عبارة عن تعهد من الشركة السياحية موجه إلى الفندق يطلب منه استضافة النزيل بالفندق، وتتضمن هذه القسيمة البيانات الآتية: أسم النزيل، عدد ليالى الإقامة، شروط الإقامة، والقيمة. وقد تكون هذه القسائم محددة المدة للإقامة دون ذكر المبلغ أو مفتوحة.

ـ وتحرر قسيمة الدفع من أصل وصورة، وعند ورودها للفندق ترفق مع فاتورة النزيل، وعند انتهاء الإقامة تحصل الفروق بين قسيمة الدفع إن وجدت من النزيل.

ـ ترسل أصل الفاتورة وصورتها وقسيمة الدفع لقسم الحسابات تحت التحصيل (المدينين) Accounts Receivable لقيدها بدفتر أستاذ مساعد المدينين، وتحفظ صورة الفاتورة بملف الشركة السياحية.

ـ فى نهاية كل مدة معينة ـ طبقا للاتفاق بين الفندق والشركات السياحية الخاص بالدفع ـ ترسل أصول الفواتير مع صور قسائم الدفع إلى الشركات السياحية بكشف للتحصيل عن طريق قسم التحصيل بالفندق.

ـ عند ورود الصك من الشركة السياحية بالعملة الأجنبية يقوم الفندق بتسجيله بدفتر الصكوك الواردة ثم تعد حافظة ترسل للمصرف للتحصيل ثم يتم تسجيله بالحساب الجارى للفندق بالمصرف.

ـ يتم استخراج إيصال من الفندق (قسم الخزينة) باسم الشركة السياحية بمجرد وصول الإشعار من المصرف وتحديد قيمة الصك بالعملة المحلية ويرسل إلى الشركة السياحية.

فندق الرابطة

65 شارع عمر المختار

س. ت رقم: ........ فاتورة رقم : ...................... هاتف رقم : ...............

التاريخ : 1992/3/10 تلكس رقم : ...............

المطلوب من الأخ عبد العظيم مسعود

تاريخ الوصول : 1992/3/7 تاريخ الرحيل : 1992/3/10

| بيان | السبت 3/7 | | الأحد 8 | | الأثنين 9 | | الثلاثاء 10 | | الأربعاء | | الخميس | | الجمعة | | ملاحظات |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | درهم | دينار | درهم | دينار | درهم | دينار | درهم | دينار | درهم | دينار | درهم | دينار | درهم | دينار | |
| ما قبله | | | – | 20 | – | 36 | – | 57 | | | | | | | |
| ايجار الغرفة | | 10 | | 10 | | 10 | | 10 | | | | | | | |
| فطور | 500 | | 500 | | 500 | | 500 | | | | | | | | |
| غذاء | 500 | 1 | 500 | 1 | 500 | 1 | | | | | | | | | |
| عشاء | | 2 | | 2 | | 2 | | | | | | | | | |
| مشروبات | | 1 | | 1 | | 1 | 500 | | | | | | | | |
| غسيل وكى | | | | | | 3 | | | | | | | | | |
| هاتف خارجى | 500 | | | | 500 | | | | | | | | | | |
| هاتفى دولى | | 3 | | | 500 | 2 | | | | | | | | | |
| برقيات | | | | 1 | | | | | | | | | | | |
| تحف وهدايا | | | | | | | | 15 | | | | | | | |
| حمام السباحة | 500 | 1 | | | | | | | | | | | | | |
| المجموع | 00 | 20 | 000 | 36 | 000 | 57 | 000 | 83 | | | | | | | |
| + رسم خدمة 10٪ | | | | | | | 300 | 8 | | | | | | | |
| الإجمالى | | | | | | | 300 | 91 | | | | | | | |

سددت نقدا ................................. سددت بصك رقم : ..................

أضيف على حساب العميل ................. توقيع المسئول .........

الشكل (8-1) فاتورة النزيل

وجدير بالذكر أنه يوجد سجل بيانى تسجل فيه الصكوك Cheques السياحية الأجنبية لإجراءات المتابعة لحين تحصيلها حيث أنها تستغرق عادة فترة ليست بالقصيرة فى التحصيل.

أما بخصوص الصكوك الواردة بالعملة المحلية، فتقيد بدفتر النقدية التحليلى (المتحصلات) بمجرد وصولها ثم يحرر بها إيصالات بالاستلام ترسل للعملاء كالمعتاد.

## ثانيا : قسم الاستعلامات

- يتم قيد بيانات عن النزلاء فى بطاقات من واقع بطاقة التسجيل الواردة من قسم الاستقبال، وتختلف هذه البطاقات عن تلك الموجودة بقسم الاستقبال فى أن بياناتها أبسط، فهى تتضمن تاريخ الحضور، والأسم، ورقم الغرفة، وتاريخ المغادرة.

- يجرى ترتيب هذه البطاقات على أساس أرقام الغرف بعكس البطاقات المحفوظة بقسم الاستقبال حيث يتم ترتيبها حسب الحروف الأبجدية لأسماء النزلاء.

- يتم قيد البيانات الخاصة بالنزلاء بدفتر السفريات بمجرد إخطار النزيل للقسم بعزمه على الرحيل وهى تشتمل على البيانات الآتية:

أرقام الغرف، أسماء المسافرين، ساعة القيام، جهة الوصول والعنوان، ميناء أو مطار السفر. ثم يرسل هذا الدفتر إلى قسم الاستقبال كإخطار بمغادرة النزيل للفندق تمهيدا لإعداد فاتورة الحساب.

- من وظائف قسم الاستعلامات القيام بدفع بعض المصروفات النثرية للعملاء، عن طريق سلفة مستديمة للقسم، يتم استعاضتها بكشوف مبين بها أسم النزيل، ورقم الغرفة، والتاريخ، وسبب الصرف، والمبلغ، والجملة. ويتم توقيع النزيل بما يفيد استلامه النقدية على إيصال استلام نقدية كما هو بالشكل (9-1).

- عند سداد النزيل لهذه السلفة نقدا للاستعلامات أو للخزينة يرد الإيصال السابق والموقع عليه منه. أما عند عدم سداد المبلغ فيحول الإيصال لقسم الحسابات الجارية لقيده على حسابه بالفاتورة.

فندق الرابطة

إيصال استلام نقدية

رقم .......

استلمت مبلغ ........................................ نقدا / بصك رقم ................................

قيمـــــة : ........................................

رقم الغرفة : ........................................

التاريــــخ : ........................................

الأســــم : ........................................ توقيع النزيل : ........................

الشكل (9-1) ايصال استلام نقدية

– يقوم قسم الاستعلامات بتقديم خدمات للنزلاء طوال مدة إقامتهم، ومثال ذلك تحرير أوامر للجهات المطلوب منها تنفيذ طلبات النزلاء – كتقديم الإفطار بغرفة النزيل فى ساعة معينة، فيرسل فى هذه الحالة الأمر من أصل وصورة للجهة المطلوب منها تأدية الخدمة حيث يوقع على الصورة بما يفيد العلم وتحفظ بقسم الاستعلامات.

– يقوم قسم الاستعلامات بالحفاظ على أمتعة النزلاء المطلوب تركها لديه، ويجرى تسجيل هذه الأمتعة فى دفتر مبين به أسم النزيل ورقم غرفته ومواصفات هذه الأمتعة، ويعطى النزيل ايصالا Luggage Receipt بما يفيد ذلك. وتحفظ هذه الأمتعة فى مكان يعد خصيصا لذلك بجانب قسم الاستعلامات، وهذه الخدمات تقدم بدون مقابل.

## ثالثا : قسم شئون الغرف

بجانب وظيفته فى الإشراف على نظافة الغرف وترتيبها، كما سبق الاشارة إلى ذلك، فهو يقوم بحصر الغرف غير المشغولة والمشغولة وأسماء شاغليها، والتى تحت الصيانة، ويرسل كشفاً يومياً بذلك إلى قسم الاستعلامات لإجراء مطابقة بيانات هذا الكشف مع ماهو مبين بدفتر الاستقبال، كما يقوم مشرف الغرف بالمرور على الغرف التى يشرف عليها للتأكد من نظافتها، وفى حالة وجود أية مشكلة فنية بالغرف تحتاج إلى صيانة، يحرر طلب صيانة Maintenance Request من أصل وصورتين، يرسل الأصل وصورة لقسم الصيانة،

ويحتفظ بالصورة الثانية لدى قسم شئون الغرف للمتابعة، بالإضافة إلى تحرير كشوف غسيل النزلاء وغسيل الفندق كما سيرد شرحه فى قسم الغسيل والكى.

ويقوم رئيس مشرفى الغرف بالمرور على الغرف الشاغرة للتأكد من عدم وجود نزلاء فى تلك الغرف.

## رابعاً: قسم الحسابات الجارية (حسابات النزلاء)

- يرتبط هذا القسم بنشاط جميع الأقسام التشغيلية (الايرادية)، حيث إنه يمثل الحلقة الأخيرة التى عندها تعد كشوف حسابات النزلاء، وبالتالى فإن مصادر البيانات التى يستخدمها فى تحميل كشوف حسابات النزلاء ترد اليه من جميع الأقسام الأخرى التى يتردد عليها النزلاء أو غيرها التى لا يتردد عليها النزلاء كقسم الغسيل والكى.

- يحصل على البيانات بإيجار الغرف من قسم الاستقبال - كما قدمنا - وذلك عن طريق دفتر الاستقبال، ومن أقسام المطعم والمقهى والصالات والاستعلامات والأدوار يحصل على بطاقات الخدمة الخاصة بكل نزيل ومدفوعات الاستعلامات من مصروفات نثرية لحساب النزلاء أو تقديم سلفيات لهم كما سبق البيان، ويوضح الشكل (10-1) صورة بطاقة خدمة خاصة بالمقهى، كما يبين الشكل (11-1) إشعار قيد خدمة الهاتف.

فندق الرابطة

بطاقة خدمة رقم .......

المقهى

رقم الغرفة : .........................................

الطلـــب : .........................................

التاريـــخ : .........................................

توقيع الموظف المختص : ..............................

توقيع النزيل : .......................

الشكل (10-1) ابطاقة خدمة

فندق الرابطة

إشعار قيد خدمة

رقم ........

البيـــان : مكالمة هاتفية دولية

المبلـــغ: ..............................................

الغرفــة : ..............................................

التاريـخ : ..............................................

توقيع الموظف المختص : ................................ توقيع النزيل ..........................

الشكل (1-11) إشعار قيد خدمة

ولكى يسهل على هذا القسم إعداد حسابات النزلاء يستخدم أوراقا سائبة يطلق عليها كشوف حسابات النزلاء المبوبة ـ كما هو فى الشكل (1-12). وتعتبر هذه الكشوف صورة تحليلية لنشاط الفندق فيما يتعلق بجميع الأقسام سواء كانت عمليات خاصة بالنزلاء أو خاصة بالوافدين الذين يترددون على أقسام الفندق كالمطعم أو المقاهى أو الصالات الأخرى.

ويجب أن يطابق مجموع العمليات الآجلة والنقدية بهذه الكشوف فى نهاية اليوم مجموع الإيراد اليومى للفندق من عمليات الاستغلال، وبذلك يمكن للادارة أن تتأكد من صحة إثبات كافة العمليات المختلفة.

فواتير النزلاء

يتم تفريغ البيانات المسجلة بكشوف حسابات النزلاء المبوبة يوميا فى خانة اليوم من فاتورة النزيل الأسبوعية أو لكل ثلاثة أيام، حتى تكون معدة للتحصيل فوراً إما نقداً، أو توقيع النزيل عليها وقيدها بالحساب الجارى حسب الحالة. وذلك كما هو موضح بالشكل السابق (1-8).

## خامساً: قسم الخزينة

تتمثل مهمة هذا القسم فى تحصيل فواتير النزلاء مقابل إيصالات من أصل وصورة مسلسلة الأرقام، يسلم الأصل للنزيل، وتبقى الصورة بالدفتر لمراجعتها بواسطة قسم

المراجعة الداخلية وقسم الحسابات العامة على المتحصلات المقيدة بدفتر حركة المقبوضات والمدفوعات اليومى الموجود بقسم الخزينة والذى يحرر من أصل وصورة.

وبجانب ذلك يقوم قسم الخزينة بصرف جميع المستندات والفواتير المقدمة اليه والمعتمدة من مدير الفندق أو من ينوب عنه فى حالة غيابه.

ـ وفى صباح اليوم التالى ترسل أصل حركة الخزينة سالفة الذكر مع مستندات الإيرادات والمصروفات لقسم الحسابات العامة للمراجعة واستلام المستندات والتوقيع على الصورة بما يفيد ذلك، وبالتالى يتم قيدها بدفتر يومية النقدية لدى قسم الحسابات العامة كما سيرد شرحه بالتفصيل فى المبحث التالى.

## 2-1-2 دورة استغلال المطاعم والمقاهى والصالات

تتميز طبيعة العمليات فى المطاعم والمقاهى والصالات فى أنها تجمع بين النشاط التجارى والخدمات، إذ إن مايقدم للنزلاء أو العملاء ( المترددين على الفندق) من وجبات وأطعمة مختلفة ومشروبات متنوعة تسبقها مجموعة من العمليات كشراء المؤن والمشروبات واستلامها وتخزينها ثم صرفها واعدادها في مطبخ الفندق على حسب الطلبات اليومية لأقسام الفندق المختلفة. ولكى يحصل الفندق على نتائج مرضية من استغلال المطعم والمقاهى والصالات يتطلب الأمر تصميم نظام دقيق للرقابة على مجموعة العمليات المشار اليها بحيث لايترتب على عملية الاستغلال أية خسائر تنتج عن فساد المؤن لسوء تخزينها، أو زيادة الأطعمة المعدة بالمطبخ عن حاجة الاستهلاك اليومى أو السرقة والاختلاس. وكما سبق أن بينا أن نشاط المطاعم والمقاهى والصالات يقوم بخدمته كل من أقسام المشتريات والمخازن المختلفة والمطبخ.

وعلى ذلك ينبغى أن تحقق دورة إيرادات استغلال المطاعم والمقاهى والصالات الأهداف التالية:

1 ـ تحديد تكلفة الأصناف المدرجة ضمن قائمة الطعام والمشروبات الخاصة بالفندق وكذلك تكلفة الوجبات الغذائية المقدمة لموظفى الفندق.

2 ـ مطابقة البيانات المتعلقة بالطعام والمشروبات والمعدة بواسطة مراقب الطعام والمشروبات Food and Beverage Controller مع البيانات المعدة بواسطة صراف المطاعم والمقاهى Cashier.

فندق الرابطة

## كشف النزلاء المبوب اليومي

يوم 7 ابريل 1992

| رقم الغرفة | الغرف المشغولة | عدد النزلاء | | إقامة فقط | إقامة كاملة | أسماء النزلاء | عدد الوجبات المقدمة | | | المشروبات | | الهاتف | | غسيل وكي | منصرف لحسابهم | خدمة 10٪ | إجمالي اليومي | الرصيد السابق | الاجمالي الكلي | خصم/ مسموحات | متحصلات | أستاذ مساعد النزلاء | الرصيد المرحل |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | كبار | صغار | | | | إفطار | غذاء | عشاء | ساخنة | باردة | خارجي | دولي | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

الشكل (1-12) كشف النزلاء المبوب اليومي

3 ـ التأكد من أن جميع إيرادات الطعام والمشروبات التى قدمت خلال اليوم قد تمت المحاسبة عليها وادراجها ضمن إيرادات قسمى الطعام والمشروبات بالفندق.

4 ـ التأكد من قيام رئيس الصرافين باستلام بطاقات الخدمة للطعام والمشروبات من أمين المخزن العام مقابل التوقيع على إذن صرف يقدمه إلى أمين المخزن الذى يتولى بدوره إثبات أرقام البطاقات المسلسلة والمسلمة إلى رئيس الصرافين.

5 ـ التأكد من محاسبة العميل على مسحوباته من الأطعمة والمشروبات قبل مغادرته الفندق، لذلك يفضل استخدام ساعة خاتمة يتم تثبيتها بجوار صراف المكتب الأمامى حتى يمكن ختم البطاقات (المستندات) للاستدلال على ساعة تسليم المستند لصراف المكتب الأمامى لتسجيلها فى الحساب الخاص بالنزيل، وذلك حتى يمكن محاسبة المتسبب فى تأخير تسليم المستندات إلى المكتب الرئيسى.

وفيما يلى نقدم شرحا مختصرا لإجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بالأقسام ذات الصلة بدورة إيرادات استغلال المطاعم والمقاهى وهى:

أولاً : قسم المشتريات ومخازن المؤن(المأكولات)

ثانيا: قسم المطبخ

ثالثا: أقسام المطعم والمقهى والصالات

## أولاً: قسم المشتريات و مخازن المؤن

إن سياسة مشتريات الفندق من المؤن تخضع للإجراءات الآتية:

### أ ـ إجراءات شراء المؤن

1 ـ تحديد الكميات الواجب توافرها من الأصناف المختلفة لسد احتياجات المطبخ والأقسام الأخرى عن أسبوع قادم مع بيان نصيب اليوم القادم منها . ويرتبط إعداد القائمة السابقة بالبيانات التي يقدمها قسم الاستقبال يوميا لقسم المطبخ عن:

ـ عدد النزلاء المقيمين بالفندق والمنتظر وصولهم فى خلال أسبوع، وعدد النزلاء المنتظر رحيلهم، وذلك كما يوضح الشكل (13-1).

ـ عدد الموظفين المقيمين بالفندق، والمنتظر وجودهم فى خلال أسبوع.

ـ قائمة الطعام المعدة مقدما .

2 ـ رصيد المخزون من الأصناف سواء بالمخزن أو بالمطبخ تحت الأعداد أو بالثلاجات.

3 ـ يضاف إلى ماسبق الكشف الذى يعده أمين المخزن عن الأصناف الناقصة لديه والتى تشترى بكميات كبيرة مثل الأرز والسكر والزيت والمسلى والبصل والثوم..... الخ. والتى لاتدخل ضمن قائمة الشراء الأسبوعية أو اليومية. ثم يقوم أمين المخزن بتحرير طلب شراء للأصناف المطلوبة من أصل وصورتين، ثم يرسل الأصل لقسم المشتريات، وصورة لقسم الاستلام، وصورة يحتفظ بها لدى القسم الطالب (المخازن).

فندق الرابطة

إخطار للمطبخ

عدد نزلاء الفندق

التاريخ : ...............................................

الساعة : ...............................................

عدد النزلاء : ...............................................

عدد الغرف المشغولة : ...........................................

الاستقبال ...............................

الشكل (13-1) إخطار للمطبخ

4 ـ يقوم قسم المشتريات بإعداد قائمة بأسماء الموردين الدائمين، وإذا كانت الأصناف المطلوبة معروفة أسعارها لدى قسم المشتريات نتيجة لتكرار شرائها وكانت أسعارها مطابقة لآخر سعر تم الشراء به، فإنه يتم تحرير أمر شراء Purchase Order ويعتمد من مدير المشتريات والمدير العام. ثم يرسل أمر الشراء للمورد، وصورة للمخازن، وصورة لقسم الاستلام، وصورة لقسم الحسابات، وصورة يحتفظ بها لدى قسم المشتريات، ويوضح الشكل (14-1) صورة أمر الشراء.

5 ـ إن الأصناف التى تشترى من السوق يوميا يعد بها كشف يسلم لموظف المشتريات ليقوم بشرائها من السوق.

فندق الرابطة

أمر شراء رقم ..................

التاريـــخ : ..............

القســـم : ...............

| بيان الصنف | الوحدة | الكمية | تاريخ التسليم المطلوب | ملاحظات |
|---|---|---|---|---|
| | | | | |

الطـالـب : ............................

اعتماد رئيس القسم : ................

اعتماد مدير الفندق

..................

الشكل (1-14) أمر شراء بضاعة

## ب ـ إجراءات استلام المؤن

1 ـ يقوم قسم الاستلام باستلام الأصناف الواردة ومطابقتها مع طلب الشراء وأمر الشراء وذلك بحضور مندوب عن قسم المشتريات ومندوب عن الجهة الطالبة.

2 ـ يراجع أمين المخزن الكميات الواردة على الصورة التى لديه من طلبات الشراء وذلك من حيث الكميات ونوع الأصناف والجودة ثم الأسعار.

3 ـ مراجعة الأسعار على دفتر الأسعار اليومى الذى يعده قسم المشتريات.

4 ـ يتأكد أمين المخزن من أن الأصناف الواردة سلمت فى التاريخ والوقت المحدد.

5 ـ التأكد من أن الفواتير مطابقة للكميات المستلمة والأسعار المتفق عليها.

6 ـ تسلم الفاتورة المستلمة مع مذكرة الاستلام لقسم المشتريات لاتخاذ اللازم نحو تحويلها لقسم الحسابات لإجراءات السداد.

7- يجرى فحص واستلام المأكولات الطازجة من لحوم وطيور وأسماك بواسطة لجنة تتكون من أمين المخزن ورئيس الطباخين ومدير الفندق أو مدير قسم الطعام والمشروبات.

## جـ- بطاقات الصنف: Article Cards

1- يقيد أمين المخازن الأصناف الواردة من المأكولات غير الطازجة ببطاقات الصنف فى خانة الوارد من واقع «مذكرة استلام المؤن» والفاتورة. ويوضح الشكل (15-1) صورة من مذكرة استلام المؤن.

فندق الرابطة

مذكرة استلام مؤن

رقم ..............

رقم وتاريخ طلب الشراء :                تاريخ الاستلام :

رقم وتاريخ أمر التوريد :

| الصنف | الوحدة | الكمية | سعر الوحدة | القيمة |
|---|---|---|---|---|
| | | | | |

أمين المستودع : ..............................          أمر شراء رقم : ..............................

أسم المستلم : ..............................          توقيع المستلم : ..............................

الشكل (15-1) مذكرة استلام مؤن (بضاعة)

2 ـ يقوم أمين المخزن بتسجيل الكمية المنصرفة للأقسام المختلفة من واقع أذون الصرف فى خانة الصادر، والفرق بين إجمالى الوارد والصادر اليومى يمثل الرصيد بالمخازن من كل صنف، ويوضح الشكل (16-1) تصميم بطاقة الصنف وعندما يصل رصيد الصنف بالمخزن إلى الحد الأدنى يقوم بتحرير طلب شراء كما سبق الذكر.

3 ـ أما بخصوص المأكولات الطازجة وهى اللحوم، والطيور، والاسماك والبيض واللبن ومنتجاته.. الخ فإنها لاتقيد ببطاقات الصنف، وإنما تقيد بسجل حركة الثلاجة وهو عبارة عن بيان بالأصناف الطازجة موضحا به البيانات الآتية: رصيد اليوم السابق، وارد اليوم، صادر اليوم ثم الرصيد فى نهاية اليوم.

فندق الرابطة

بطاقة الصنف رقم

اسم الصنف :      الحد الأدنى :

المواصفات :      الحد الأعلى:

مكان التخزين:      الوحدة:

| التاريخ | الوارد | | المنصرف | | الرصيد | | ملاحظات |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | مذكرة استلام | الكمية | اذن صرف | الكمية | الدفترى | الجرد الفعلى | |
| | | | | | | | |

الشكل (16-1) بطاقة الصنف

## د ـ إجراءات صرف المؤن:

تحرر الجهة الطالبة إذن صرف من أصل وصورتين يعتمد من مدير الفندق أو مدير قسم الطعام والمشروبات، ترسل أصل وصورة إلى قسم المخازن، وعند صرف المؤن المطلوبة توقع الجهة الطالبة على الأصل والصورة بما يفيد الاستلام، ويحتفظ أمين المخازن بالأصل وترسل الصورة إلى قسم الحسابات للقيد بموجبها فى أستاذ الصنف. ويوضح الشكل (17-1) إذن صرف المؤن.

وسوف نوضح الطريقة المتبعة فى تحميل الأصناف المنصرفة على حسابات الأقسام المختلفة حين دراسة الدفاتر والسجلات المحاسبية.

وتجدر الإشارة إلى أنه تتبع نفس الإجراءات بخصوص كل من مخازن المشروبات والمخازن العامة.

فندق الرابطة

اذن صرف مؤن
رقم .........

تاريخ الإصدار:
إلى أمين مخزن المؤن :
نرجو التكرم بصرف الأصناف الآتية:

| الصنف | الوحدة | الكمية المطلوبة | ملاحظات |
|---|---|---|---|
| أرز | الكيلو | | |
| مكرونة | الكيلو | | |
| مسلى | الكيلو | | |
| مربة محفوظة | علبة كيلو | | |
| - | | | |
| - | | | |
| - | | | |

توقيع طالب الأصناف : ......................... تاريخ الاستلام : ...........................
توقيع أمين المخزن: ......................... توقيع المستلم : ...........................

الشكل (17-1) اذن صرف مؤن

## ثانياً : قسم المطبخ

لا يرتبط نشاط قسم المطبخ بنشاط قسم المطعم فحسب، بل يمتد إلى جميع الأقسام الأخرى التى يمدها المطبخ بما يلزمها من أطعمة يقوم بتجهيزها، ولهذا فإن نظام الضبط الداخلى بالمطبخ يتوقف على استخدام قائمة تكاليف مبسطة عن كل شهر ويمكن إيجاد متوسط تكلفة الوجبة يوميا عن طريق قسمة التكلفة اليومية للمطبخ على عدد الوجبات التى تم إعدادها، وبالتالى يمكن ملاحظة التقلبات اليومية فى تكلفة الوجبة والبحث عن أسباب هذه التقلبات. كما يمكن إعداد تقرير أسبوعى لتحديد تكلفة الوجبة من المؤن (إفطار، غذاء، عشاء) حتى يمكن المقارنة بين متوسط التكلفة من يوم لآخر خلال الأسبوع الواحد، وعلى الإدارة التقصى عن أسباب هذه التقلبات فى تكلفة إعداد الوجبات واتخاذ القرار المناسب فى حينه(١).

## ثالثاً : أقسام المطعم والمقهى والصالات

ـ عند طلب النزيل تقديم خدمة، يحرر رئيس الصف أو رئيس المطعم بطاقة خدمة من أصل وصورتين، يرسل الأصل إلى الجهة التى ستقدم الخدمة كالمطعم أو المقهى لسحب المطلوب، والصورة ترسل إلى كاتب الفواتير لاستخراج الفاتورة بموجبها، والصورة الثالثة تبقى بالدفتر وهذه البطاقات مسلسلة الأرقام، وتحتوى بطاقة الخدمة على رقم الغرفة ورقم المائدة والتاريخ والصنف المراد سحبه.

ـ عند سحب المطلوب صرفه يراجع مراقب المطبخ Food Checker ـ وهو كاتب الفواتير سالف الذكر – الصنف أو الأصناف الصادرة للنزيل أو العميل على الفاتورة المحررة من أصل وصورتين، حيث ترسل أصل الفاتورة مع الطلب. وترسل الصورة إلى قسم المراجعة، وتبقى الصورة الثالثة بالدفتر. وإذا كان المبيع بالنقد تختم الفاتورة وصورها بما يفيد كلمة «نقدا»، أما إذا كان المبيع على الحساب تختم بما يفيد «على الحساب»، وفى حالة المبيع بالنقد تسلم أصل الفاتورة للعميل للدفع بموجبها إلى رئيس الصف، وإذا كانت على الحساب يتم توقيع النزيل عليها بما يفيد استلامه للطلب وترسل إلى قسم الحسابات الجارية للنزلاء لقيدها

(1) د. محمد حسن الجزيرى، التخطيط المحاسبى للمشروع من الناحية التطبيقية ـ محاسبة الفنادق، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1973، ص 68-70.

على حسابه الجارى فى خانة المسحوبات طبقا لما سبق بيانه. وفى نهاية اليوم أو الوردية يسلم رئيس الصف المبالغ المحصلة لقسم المراجعة حيث يقوم بحصر المبالغ المحصلة من واقع صور الفواتير ويحرر بها كشف بيع تفصيلى للأقسام من أصل وصورة، يرسل الأصل مع النقدية المحصلة إلى قسم الخزينة لاستلام النقدية بموجبه، حيث يستخرج إيصال بالمبلغ من أصل وصورتين، الأصل يعتبر مستند توريد، وصورة يستلمها رئيس الصف، والصورة الثالثة تبقى بالدفتر. وبهذا الإجراء تتم مراجعة المبيعات اليومية وحصرها وتسجيلها يوميا.

ـ تتم كذلك مراجعة الطلبات المنصرفة من الأقسام المختلفة من واقع أصول البطاقات على صورها الموجودة طرف كتبة الفواتير بواسطة قسم المراجعة للتحقق من صحة هذه العمليات.

ويستعمل المقهى آلة تسجيل ومراقبة النقدية Cash Register فى تسجيل المبيع بالنقد، وفى حالة البيع يضغط الموظف المختص على لوحة مفاتيح الأرقام بالمبالغ المبيعة فيتم تسجيل المبلغ على إيصال يقطعه ويسلمه للعميل، ويسجل رقم المبيع فى آن واحد على شريط داخل الآلة. وفى آخر اليوم يقوم المراجع بفتح الآلة بمفتاح يحتفظ به معه، ويستخرج الشريط ويراجع المبالغ المقبوضة مع إجمالى الشريط ثم يستلمها لتسليمها إلى قسم الخزينة مقابل إيصال من أصل وصورتين، الأصل يعتبر بمثابة مستند التحصيل، والصورة تعطى للموظف المختص بآلة تسجيل النقدية، والصورة الثانية تبقى بالدفتر المسلسل الأرقام. وفى حالة رغبة النزيل فى قيد المبلغ على حسابه الجارى يرسل أصل الإيصال سالف الذكر إلى قسم الحسابات الجارية للنزلاء بعد التوقيع عليه من النزيل بما يفيد ذلك وإضافة رقم الغرفة ـ لقيده على حسابه الجارى.

وبالنسبة لمراقبة مبيعات المقهى تجرى عملية جرد يومية للمتبقى من المشروبات والفرق بينه وبين المخزون يمثل الكمية المباعة، ويجب أن يطابق هذا الفرق مع قيمة المبيع، وإذا وجد عجز فيحصل قيمته من الموظف المختص، وإن وجدت زيادة فيعتبر ربحا للفندق ينتج عادة من فروق المكيال للكاسات. ثم يجرى استكمال العهدة من مخزون المشروبات لدى الشخص المسئول عن المقهى إلى ماكانت عليها، وبذلك تتحقق الرقابة الداخلية الفعالة على مبيعات المقهى.

## 2-1-3 دورة استغلال أقسام التشغيل الأخرى

تهدف هذه الدورة إلى:

أ ـ إحكام الرقابة الداخلية على إيرادات الأقسام التشغيلية (الفنية) الأخرى بالإضافة إلى الإيجارات والإيرادات الأخرى.

ب ـ متابعة تسلسل مستندات الإيرادات المتنوعة وذلك بهدف تسجيل وحصر المستندات المفقودة Missing Vouchers.

جـ ـ إعداد تقرير يومى Daily Report عن كل نوع من أنواع الإيرادات المتعلقة بأقسام الهاتف، ومغسلة النزلاء، وحمام السباحة، والجراج.... الخ.

د ـ التأكد من أن كافة الإيرادات الخاصة بالأقسام التشغيلية الأخرى والتى قدمت خلال اليوم قد تم المحاسبة عليها وإدراجها ضمن إيرادات تلك الأقسام.

هـ ـ ضمان تحميل الإيرادات الآجلة على حسابات النزلاء بقسم الحسابات الجارية للنزلاء.

وتتضمن دورة إيرادات الأقسام التشغيلية الأخرى مايلى:

أولاً: قسم شئون الغرف

ثانياً : قسم البياضات والمفروشات

ثالثاً : قسم الغسيل والكى والتنظيف الجاف

رابعاً : قسم الهاتف

خامساً : قسم الصيانة والإصلاحات

وفيما يلى شرح موجز لخطوات العمل المتعلقة بهذه الأقسام.

### أولاً : قسم شئون الغرف

تنحصر مهام هذا القسم فى الإشراف على راحة النزلاء المقيمين بالفندق ومدهم بما يلزمهم من طلبات مختلفة ومتعددة إلى جانب الإشراف على ترتيب ونظافة الغرف وقاعات

المطعم والمقاهى والصالات ومدها بما يلزمها من أغطية وبياضات ومفارش نظيفة وسبق أن بينا علاقة هذا القسم بالاستقبال ووظائفه المختلفة من ناحية النزلاء.

## ثانيا : قسم البياضات والمفروشات

وظيفة هذا القسم كما سلف البيان هو الإشراف على المفروشات والبياضات والأغطية اللازمة للفندق. ويقوم بتسليم البياضات إلى قسم الغسيل والكى ثم استلامها نظيفة بعد إتمام عملية الغسيل والكى. ولديه مخازن عمومية ومخازن فرعية، ويمسك سجلات إحصائية وبيانية للوارد والمنصرف والرصيد لكل صنف. كما يتبع هذا القسم فرعاً صغيراً لإصلاح ورفى البياضات، كما يقوم بتفصيل البياضات الجديدة فى بعض الأحيان.

## ثالثا : قسم الغسيل والكى والتنظيف الجاف

سبق أن بينا أن هذا القسم يخدم كلا من الفندق من ناحية غسل وكى مفروشاته وبياضاته الخ، كما يخدم النزلاء من ناحية غسل وتنظيف ملابسهم حسب طلبهم، وعند طلب النزيل غسيلاً تملأ خانات قائمة غسيل Laundary List مطبوعة جاهزة بأنواع الملابس المراد غسلها مبينا بها رقم الغرفة والتاريخ وعدد القطع. ويقوم بملء هذه البيانات موظف الغرف من أصل وثلاثة صور، صورة تبقى لدى موظف الغرف، ويرسل الأصل وصورتين إلى قسم الغسيل والكى.

وعند إتمام عملية الغسيل والكى يرسل قسم الغسيل أصل وصورة هذه القائمة إلى موظف الغرف مع الغسيل، فيقوم موظف الغرف بمراجعة الغسيل على الصورة التى لديه، ويسلم الغسيل إلى النزيل حيث يوقع النزيل على الصورة بما يفيد استلامة للغسيل، ويعطى له الأصل. أما الصورة فترسل إلى قسم حسابات النزلاء لقيدها على حسابه الجارى. ويحتفظ قسم الغسيل والكى بالصورة التى لديه.

أما فى حالة تحصيل قيمة خدمات المغسلة نقدا، فانه يتم تحرير إيصال الغسيل من أصل وصورتين Laundary Voucher ويتم تسليم النزيل الأصل دليلا على سداد القيمة نقدا، ويحتفظ بالصورة بقسم الغسيل، وترسل الصورة الثانية إلى قسم الحسابات.

## رابعا : قسم الهاتف

- يخدم هذا القسم كلا من الإدارة والعاملين بالفندق، والنزلاء.

- يحرر كشف يومى من أصل وصورة بأسماء النزلاء وأرقام غرفهم وأرقام الهواتف التى طلبوها وقيمة المكالمات الهاتفية الخارجية Long Distance Calls والمكالمات الدولية International Calls ويرسل أصل هذا الكشف يوميا إلى قسم الحسابات الجارية للنزلاء لقيد القيمة على حسابهم وتحفظ الصورة بالقسم.

- وفى حالة قيام النزيل بالسداد النقدى لقيمة المكالمة يقوم الموظف المختص بتحرير نموذج مكالمة خارجية أو دولية من أصل وصورة ويحتفظ بالأصل لإرفاقه مع الكشف سالف الذكر، وتسلم الصورة للنزيل.

- كما يحرر كشف يومى من أصل وصورة لجميع المكالمات الخارجية والدولية الخاصة بالإدارة، ويرسل الأصل إلى إدارة الفندق للاعتماد. وفى حالة وجود مكالمات شخصية للعاملين فيجرى تحصيل قيمتها بموجب إيصالات توريد للخزينة. وتجدر الإشارة إلى أنه تتبع نفس الإجراءات السابقة بخصوص كل من خدمة البرقيات وخدمة التلكس.

## خامساً: قسم الصيانة

يختص قسم الصيانة كما سلف الذكر بالقيام بجميع الإصلاحات اللازمة للأجهزة والمعدات والأثاثات والمصاعد وجميع التركيبات، وتشترى كل قطع الغيار والأدوات اللازمة لهذه الإصلاحات ويعمل بها إذن توريد للمخازن كالمؤن تماما، ثم تصرف كالمعتاد من المخازن بأذون صرف معتمدة. ويقوم هذا القسم فى بعض الأحيان وعند الضرورة بتصنيع بعض المستلزمات كالطاولات والأرفف والدواليب بورشة النجارة، وفى هذه الحالة تضاف تكلفة هذه المستلزمات إلى أصول الفندق، نظرا لكونها مصروفا رأسماليا.

وجدير بالذكر أنه توجد بعض الأنشطة الأخرى في بعض الفنادق دون البعض الآخر، مثل مزرعة الخضروات وتمد الفندق بالخضروات الطازجة يوميا، ويباع الفائض عن الحاجة، والحدائق تمده بالزهور، وحمامات السباحة، والنادى الليلى، وصالة الألعاب كالتنس وغيرها،

والمحلات التجارية لبيع التحف والكتب والهدايا، وذلك حسب طبيعة الفندق ويجرى العمل بكل هذه الأقسام مثل سائر الأقسام الأخرى السابق شرحها.

## 2-1-4 الدورة المستندية للمدفوعات

تهدف دورة المدفوعات إلى تحقيق مايلى:

1 ـ التأكد من أن جميع المدفوعات قد تمت وفقا للائحة المالية للفندق.

2 ـ التأكد من صحة وسلامة مستندات المدفوعات ومطابقتها لشروط الاتفاق مع الموردين وغيرهم.

3 ـ التأكد من أن تلك المدفوعات نظير توريدات أو خدمات مقدمة للفندق.

4 ـ التأكد من أن الصرف يتم بموجب مستندات مستوفاة ومعتمدة من الشخص المسئول صاحب الصلاحية.

5 ـ التأكد من ختم جميع مستندات الصرف التى تم صرفها بختم سددت تفاديا لتقديمها للصرف مرة أخرى.

ونتناول فى الدورة المستندية للمدفوعات الإدارات التالية:

أولاً : إدارة شئون الأفراد

ثانياً: الإدارة المالية

وفيما يلى شرح مختصر للإجراءات المتبعة بالنسبة لكل من الإدارتين.

## أولاً : إدارة شئون الأفراد

1 ـ تقوم إدارة شئون الأفراد بناءاً على حاجة الأقسام المختلفة بالفندق إلى تعيين بعض الموظفين، بتحديد مسميات الوظائف المراد شغلها ومن ثم تحديد اختصاصات ومسئوليات كل وظيفة، ويتم الإعلان عن الوظائف المطلوب شغلها، ثم تفحص الطلبات المقدمة وتعقد المقابلات الشخصية لاختيار أفضل المتقدمين وإذا وقع الاختيار على المتقدم، فإنه يحرر عقد عمل من أصلين، أصل للطرف الأول (الفندق) وأصل للطرف الثانى (المتقدم).

2 ـ يتم فتح ملف للموظفين الجدد وتوضع فيه جميع أوراق التعيين، ويحرر كشف بأسماء وبيانات الموظفين الجدد من أصل وصورة، ويرسل الأصل إلى الإدارة المالية (الحسابات العامة)، ويحتفظ بصورة لدى إدارة شئون الأفراد. ويتضمن هذا الكشف اسم الموظف، والدليل الرقمى له، والوظيفة، والمرتب، وتاريخ التعيين، والإدارة أو القسم الذى يعمل به.

3 ـ يقوم الموظف أو العامل عند كل من بداية ونهاية الوردية بإدخال بطاقة تسجيل الوقت الخاص به فى ساعة تسجيل الوقت أو إثبات وقت الحضور والانصراف فى السجلات المختصة وذلك لمعرفة ساعات العمل بالفندق، وإذا كان هناك وقت أضافى فلابد من تحرير نموذج خاص بذلك واعتماده من رئيس القسم والمدير العام.

4 ـ يقوم رئيس القسم بإعداد كشف حضور وانصراف من أصل وصورة موضحا به أسماء الموظفين بالقسم وساعة الحضور والانصراف الخاصة بكل منهم، ويرسل الأصل إلى إدارة شئون الأفراد، وصورة تحفظ بالقسم.

5 ـ فى حالة قيام الموظف بأى مخالفة كالغياب بدون أذن يقوم رئيس القسم المختص بتحرير إخطار بشأن وقوع مخالفة من أصل وصورة موضحا به نوع المخالفة واسم الموظف المخالف، ويرسل الأصل لإدارة شئون الأفراد، وصورة يحتفظ بها لدى رئيس القسم.

ثم تقوم إدارة شئون الأفراد بالتحقيق فى المخالفة وتوقيع الجزاء المناسب على نموذج جزاء Penalty Form من أصل وصورة يسلم الأصل للموظف، وتحفظ الصورة الخاصة بالمخالفة فى ملف الموظف.

6 ـ يقوم الموظف المختص بإدارة شئون الأفراد بإعداد كشف بالاستقطاعات، وكذلك كشف بأسماء الموظفين الحاصلين على إجازات مرضية من أصل وصورة، يرسل الأصل للحسابات (الإدارة المالية)، ويحتفظ بالصورة لدى رئيس القسم.

7 ـ عند طلب الموظف القيام بإجازة يجب أن يحرر نموذج طلب إجازة، يعتمد الطلب مدير شئون الأفراد للتأكد من وجود رصيد للموظف يسمح بالإجازة ومن مدير الإدارة التابع لها الموظف وتخصم الإجازة من رصيد الإجازات الخاص بالموظف.

8 ـ تقوم إدارة شئون الأفراد بإعداد كشوف الأجور والمرتبات الخاصة بالموظفين والعاملين بالفندق، وتحرر هذه الكشوف من أصل وصورة، ويفضل إعداد كشف منفصل لموظفى كل قسم، ويرسل الأصل للإدارة المالية (المدفوعات)، وتحفظ صورة لدى إدارة الأفراد.

## ثانيا : الإدارة المالية

تتمثل إجراءات الدورة المستندية المتعلقة بالإدارة المالية (قسم المدفوعات) فيما يلى:

1 ـ تتلقى الإدارة المالية (قسم المدفوعات) المستندات المتعلقة بمستحقات الموردين ومصلحة الضرائب وهيئة التأمينات وهيئة الكهرباء وكشوف مرتبات الموظفين .... الخ

2 ـ يقوم الموظف المختص بقسم المدفوعات بمطابقة مذكرة الاستلام، وأمر الشراء، وطلب الشراء، وفاتورة المورد، من أجل التأكد من صحة المستندات من الناحية الشكلية والموضوعية.

كما يقوم أيضا بمطابقة كشوف المرتبات مع كشوف الموظفين الجدد، وكشوف الموظفين الذين تركوا العمل، وكشف الاستقطاعات، مع الاطلاع على كشوف المرتبات الخاصة بالشهر الماضى، وذلك لمقارنة المرتب الأساسى لكل موظف مع مرتبه الأساسى طبقا لكشوف المرتبات المتعلقة بالشهر الحالى. وفى حالة وجود أية اختلافات لابد من بحثها وذلك بالرجوع إلى ملفات شئون الأفراد.

3 ـ بعد الانتهاء من إجراءات المراجعة المستندية يقوم محاسب المدفوعات بالإدارة المالية بتحرير إذن صرف صكوك من أصل وصورة مرفق به الصك المحرر، الأصل يرفق مع مستندات الصرف والصك، ويحتفظ بالصورة مسلسلة طبقا لأرقام الصكوك الصادرة بالإدارة المالية (قسم المدفوعات) ثم يعتمد إذن الصرف والصك المحرر من الشخص المسئول وفقا لجدول السلطات المالية، وإذا كان إذن صرف نقدية يرسل مع جميع المرفقات للصراف العام لصرفه وأخذ توقيع المستفيد ويوضح الشكل (18-1) صورة اذن صرف نقدى. أما بالنسبة لإذن صرف صكوك، فيسلم الصك للمستفيد أو من ينوب عنه بموجب توكيل معتمد ويوقع فى المكان المخصص بما يفيد الاستلام. ثم تختم جميع المستندات بختم صرف منعا لحدوث تكرار فى الصرف، ويسرى ما تقدم على صكوك المرتبات.

فندق الرابطة

اذن صرف نقدى رقم ....................

| | درهم | دينار |
|---|---|---|
| اسم المستفيد : .................................................. | | |

فقط بالحروف : ..................................................

والقيمة تمثل : ..................................................

رئيس الحسابات : ..................... المدير المالى : ..................... الخزينة : .....................

استلمت القيمة نقدا : المستلم: ........................... التاريخ : .....................

الشكل (18-1) إذن صرف نقدى

4 ـ يقوم المحاسب المختص بالمدفوعات بإثبات المدفوعات فى يومية النقدية (جانب المدفوعات)، ثم يقوم آخر بترحيل المدفوعات إلى دفاتر الأستاذ المساعدة Subsidiary Ledgers.

5 ـ يحرر قيد اليومية العامة بإجمالى المدفوعات التى تمت خلال الشهر ويعتمد من المدير المالى، ثم يرسل لقسم الحسابات العامة للتسجيل بموجبه فى دفتر اليومية العامة، ثم الترحيل إلى الحسابات الإجمالية بدفتر الأستاذ العام، وسوف نوضح هذه القيود ونحن بصدد دراسة المجموعة الدفترية وهذا ما سنتناوله فى المبحث التالى.

# خلاصة المبحث الأول

عرضنا فى هذا المبحث شرحا وافيا لأهم المستندات والدورات المستندية فى صناعة الفنادق، والتى تمثلت فى دورة استغلال الغرف حيث عرضنا أهدافها والأقسام ذات العلاقة من حجز واستقبال واستعلامات وشئون الغرف والحسابات الجارية للنزلاء والخزينة. وإتماما للفائدة، عرضنا نماذج المستندات المستخدمة فى هذه الأقسام.

أضف إلى ذلك دورة استغلال المطاعم والمقاهى والصالات حيث تناولنا أهداف الدورة والأقسام ذات العلاقة وهى المشتريات والمخازن والمطابخ والمطاعم والمقاهى والصالات، علاوة على بيان إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بهذه الدورة، بداية من إجراءات شراء المؤن، وإجراءات الاستلام، والتسجيل ببطاقات الصنف، وأخيرا إجراءات صرف المؤن.

هذا وقد تضمن هذا المبحث دورة إيرادات استغلال الأقسام التشغيلية الأخرى والتى تمثلت فى قسم شئون الغرف، وقسم البياضات، وقسم الغسيل والتنظيف، وقسم الهاتف، وقسم الصيانة والإصلاحات.

وأخيرا أظهرنا أهمية توافر الدورة المستندية للمدفوعات من حيث أهدافها وإجراءاتها والأقسام ذات العلاقة وهى إدارة شئون الأفراد والإدارة المالية.

# أسئلة للمناقشة

1 ـ ما المقصود بالمستندات وما هى أنواعها؟

2 ـ اذكر بعض أنواع المستندات المستخدمة فى صناعة الفنادق؟

3 ـ ماهى أهمية الدورة المستندية لاستغلال الغرف؟

4 ـ ماهى أنواع الحجز بالفنادق؟

5 ـ ماهو الفرق بين إخطار الحجز وسجل الحجز؟

6 ـ ماهو الفرق بين بطاقة تسجيل نزيل وبطاقة النزيل؟

7 ـ ماهو المقصود بتقرير تشغيل الغرف الليلى؟

8 ـ وضح الإجراءات التى تتبع فى قسم الاستقبال عند وصول النزيل؟

9 ـ اشرح باختصار الإجراءات التى تتبع عند مغادرة النزيل للفندق؟

10 ـ ما المقصود بفاتورة النزيل، مع تصميم نموذجٍ مبسطٍ لها؟

11 ـ ماهى مهام قسم الاستعلامات بالفندق؟

12 ـ من المسئول عن تحرير طلب صيانة بأحدى الغرف؟

13 ـ وضح مهام قسم الحسابات الجارية للنزلاء، وأهم المستندات التى يتلقاها من الأقسام التشغيلية؟

14 ـ ماهى مهمة قسم الخزينة بالفندق؟

15 ـ ما المقصود بكشف النزلاء المبوب اليومى؟

16 ـ اشرح باختصار إجراءات الدورة المستندية لقسم المشتريات والمخازن؟

17 ـ ما المقصود بإخطار المطبخ؟

18 ـ من المسئول عن التسجيل فى بطاقة الصنف؟ ثم صمم نموذجا لها؟

19 ـ وضح وظيفة قسم الغسيل والكى والإجراءات المستندية المتعلقة به؟

20 ـ وضح وظيفة قسم الهاتف بالفندق والإجراءات المستندية المتعلقة به؟

21 ـ لماذا يجب تصميم دورة مستندية للمدفوعات بالفندق؟

22 ـ اشرح الإجراءات المتبعة فى إدارة الأفراد ذات العلاقة بالمدفوعات؟

23 ـ وضح الإجراءات الرقابية بقسم المدفوعات بالفندق؟

# المبحث الثانى

# المجموعة الدفترية

### *الأهداف التعليمية*

ينبغى بعد دراستك هذا المبحث، أن تكون قادراً على:

1 ـ تحديد المجموعة الدفترية فى صناعة الفنادق.

2 ـ تصميم اليوميات المساعدة والقيد فيها.

3 ـ إجراء قيود اليومية العامة من واقع اليوميات المساعدة.

4 ـ التعرف على دفاتر الأستاذ المساعدة والهدف منها.

5 ـ معرفة طبيعة دفترى الأستاذ العام والتشغيل والهدف منهما.

6 ـ وصف الدفاتر البيانية بالفنادق وتحديد الفرق بينها وبين الدفاتر المحاسبية.

7 ـ التعرف على الكشوف والتقارير المستخدمة فى الفنادق من حيث طبيعة وغرض كل منها.

# مقدمة

تصمم المجموعة الدفترية بهدف حصر جميع العمليات والأحداث المالية الخاصة بنشاط الفندق بالإضافة إلى تحديد علاقته بالغير، وذلك من أجل قياس نتيجة نشاط الفندق وبيان المركز المالى له، بالإضافة إلى إمداد الإدارة بالمعلومات التى تساعدها على أداء وظائفها المختلفة بكفاءة وعلى اتخاذ القرارات الرشيدة.

ويقصد بالمجموعة الدفترية مجموعة السجلات المستخدمة فى تسجيل وتبويب بيانات أنشطة الفندق، وتتوقف نوعية وعدد الدفاتر والسجلات والكشوف على حجم وطبيعة نشاط الفندق والطريقة المحاسبية المتبعة، إلا أنه بصفة عامة تتكون المجموعة الدفترية المستعملة بالفنادق من الآتى:

## 2-2-1 ـ دفاتر اليومية المساعدة (الفرعية)

1 ـ دفتر يومية النقدية

2 ـ دفتر يومية المشتريات الآجلة

3 ـ دفتر يومية الإيرادات

4 ـ دفتر يومية المصرف

5 ـ دفتريومية المسموحات

6 ـ دفتر يومية المنصرف من المخازن.

## 2-2-2 ـ دفاتر الأستاذ المساعدة

1 ـ دفتر أستاذ الموردين

2 ـ دفتر أستاذ الحسابات تحت التحصيل (المدينين)

3 ـ دفتر أستاذ المصروفات العمومية والإدارية التحليلى

4 ـ دفتر أستاذ الصنف لمخزن المأكولات (المؤن)

5 ـ دفتر أستاذ الصنف لمخزن المشروبات

6 ـ دفتر أستاذ الصنف للمخزن العام

7 ـ دفتر أستاذ الموظفين

## 2-2-3 ـ دفتر اليومية العامة (المركزية)

## 2-2-4 ـ دفترى الأستاذ العام والتشغيل

## 2-2-5 ـ الدفاتر البيانية ( الإحصائية)

1 ـ دفتر أستاذ الفضيات والزجاجيات

2 ـ دفتر أستاذ الأثاثات والأجهزة

3 ـ دفتر أستاذ البياضات والمفارش والأغطية والسجاجيد

4 ـ دفتر أستاذ الأوانى النحاسية والألومنيوم

## 2-2-6 ـ الكشوف والتقارير

1 ـ كشوف المرتبات والأجور

2 ـ كشف المرتبات والأجور السنوى

3 ـ تقرير الإيرادات والمصروفات اليومى

4 ـ كشف حركة الثلاجة اليومى

5 ـ كشوف حركة صادر المخازن اليومى (بالكمية والقيمة) موزعا على الأقسام المختلفة

6 ـ كشوف حركة صادر المخازن الشهرى (كمية) موزعا على الأقسام المختلفة

7 ـ كشوف حركة صادر المخازن الشهرى (كمية وقيمة) موزعا على الأقسام المختلفة

8 ـ التقرير اليومى عن نسب الأشغال الخاصة بالغرف

9 ـ ميزان المراجعة الشهرى والتجميعى عن العام الحالى والعام السابق للحسابات العامة.

وتتناول فيما يلى كيفية القيد فى هذه الدفاتر والسجلات، واستعمالات الكشوف والتقارير المختلفة.

### 2-2-1 ـ دفاتر اليوميات المساعدة

وهى عبارة عن مجموعة من الدفاتر المخصصة لتسجيل عمليات معينة ومن أهم هذه الدفاتر ما يلى:

#### 1 ـ دفتر يومية النقدية Cash Subsidiary Journal

ذكرنا أن قسم الخزينة يرسل يوميا لقسم الحسابات العامة كشف حركة الوارد والصادر اليومى مع صور إيصالات التوريد ومستندات الصرف بعد مراجعتها من قسم المراجعة، فيقوم المحاسب المختص بدفتر النقدية التحليلى بمراجعة المستندات المرفقة مع أصل الكشف ويوقع على الصورة بالاستلام ثم يعيد إيصالات التوريد والصرف سالفة الذكر مع صورة الكشف، ثم يجرى قيد المستندات حيث يتم قيد المتحصلات (الوارد) بالجانب المدين من الدفتر موزعا على الحسابات المختلفة، والمدفوعات (الصادر) بالجانب الدائن موزعا على الحسابات المختلفة.

ويشمل جانب المتحصلات من هذا الدفتر الخانات والحسابات الموضحة فى الشكل (2-1) ويقيد تحت حساب النزلاء كل متحصلات الإيرادات الخاصة بالنزلاء، وتحت الإيرادات الأخرى كل إيراد لايتعلق بالنزلاء كايرادات الحديقة إذا لم يكن لها حساب، ومبيعات المخلفات من زجاجات فارغة أو فضلات والإيرادات غير المتكررة، وتحت خانة الضرائب والتأمينات الاجتماعية ـ الاستقطاعات من المرتبات والأجور واشتراكات التأمينات الاجتماعية وذلك من واقع كشوف المرتبات والأجور التى سيأتى شرحها فيما بعد، ويقيد تحت خانة المصرف المبالغ المسحوبة من المصرف للخزينة.

أما بالنسبة لجانب المدفوعات من دفتر النقدية التحليلى فيتكون من الحسابات والخانات الآتية:

النقدية، خصم مسموح به، الدائنون، المخزون من مأكولات ومشروبات وعمومية، مصروفات مقدمة، مصروفات الأقسام التشغيلية من الغرف والطعام والمشروبات والهاتف ومغسلة النزلاء وغيرها بالإضافة إلى المصروفات العمومية والإدارية والتسويقية والوقود والصيانة والإصلاحات والأعباء الثابتة ومصروفات متنوعة والمصرف. ويوضح الشكل (2-2) نموذجا ليومية النقدية (المدفوعات).

ويجرى قيد مستندات الصرف المختلفة تحت هذه الحسابات التحليلية السابقة كل فيما يخصه. وفى نهاية كل يوم تجمع خانات منه وله الإجمالية والتحليلية ويطابق مجموع الخانات التحليلية مع القيد بخانة الإجمالى للتحقق من أن كل مبلغ قيد تم تحليله، ويستخرج الرصيد ويجرى مطابقته مع الرصيد الفعلى والظاهر بأصل كشف حركة الخزينة السابق الاشارة إليه. وعند وجود فروق يبحث عنها. ويجرى جرد الخزينة فعليا فى فترات مختلفة للتحقق من الوجود الفعلى.

وفى نهاية كل شهر يعاد جمع خانات دفتر يومية النقدية التحليلى وينقل الرصيد الى الشهر التالى، ثم يجرى قيد اليومية التالى بدفتر اليومية العامة (المركزية).

| مدين | | | دائن (المتحصلات) | | | | | | | | | | | | بيان | رقم صفحة الأستاذ | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| الإجمالى | النقدية | خصم مسموح به | الإجمالى | الغرف | الطعام | المشروبات | الهاتف | المغسلة | ايجارات | إيرادات أخرى | نزلاء | عملاء | المصرف | الضرائب تامينات أجتماعية | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | |

الشكل (2-1) يومية النقدية (المتحصلات)

| دائن | | | مدين (المدفوعات) | | | | | | | | | | | | | | بيان | رقم صفحة الأستاذ | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| الإجمالي | النقدية | الخصم المكتسب | الإجمالي | دائنون | المخزون | مصروفات مقدمة | مصروفات مستحقة | مصروفات الغرف | مصروفات الطعام | مصروفات المشروبات | مصروفات عمومية وإدارية | مصروفات التسويق | مصروفات الصيانة والوقود | الأعباء الثابتة | متنوعة | المصرف | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

الشكل (2-2) يومية النقدية (المدفوعات)

من مذكورين

حـ / النقدية

حـ / خصم مسموح به

إلى مذكورين

حـ / إيراد الغرف

حـ / إيراد الطعام

حـ / إيراد المشروبات

حـ / إيراد الهاتف

حـ / إيراد المغسلة

حـ / إيراد الإيجارات

حـ / إيرادات أخري

حـ / النزلاء

حـ / العملاء

حـ / المصرف

إثبات حركة المتحصلات النقدية عن شهر ....................

ويتم إثبات المدفوعات بالقيد التالى:

من مذكورين

حـ / الدائنون (الموردون)

حـ / المخزن العام

حـ / مخزن المؤن

حـ / مخزن المشروبات

حـ / مصروفات مقدمة

حـ / مصروفات مستحقة

حـ / مصروفات الغرف

حـ / مصروفات الطعام

حـ / مصروفات المشروبات

حـ / مصروفات الهاتف

حـ / مصروفات مغسلة النزلاء

حـ / مصروفات إدارية وعمومية

حـ / مصروفات تسويقية

حـ / مصروفات الوقود

حـ / مصروفات الصيانة والإصلاحات

حـ / الأعباء الثابتة

حـ / متنوعة

حـ / المصرف

الى مذكورين

حـ / النقدية

حـ / الخصم المكتسب

إثبات حركة المدفوعات النقدية عن شهر............

## 2ـ دفتر يومية المشتريات الآجلة

ويخصص هذا الدفتر لإثبات جميع المشتريات الآجلة فقط سواء كانت مأكولات أو مشروبات أو مهمات أخرى والتى تدخل المخازن العامة كمهمات النظافة والوقود اللازم للمطبخ وقطع الغيار اللازمة للصيانة والإصلاحات أو أثاثات أو مفروشات أو مهمات مختلفة خاصة بالأصول. ويوضح الشكل (2-3) صفحة من هذا الدفتر.

| المبلغ | المورد | | | بيان | | | | تحليل المشتريات | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | الأسم | العنوان | رقم صفحة الأستاذ | كمية | صنف | سعر | رقم الفاتورة | مخزن المؤن | مخزن المشروبات | المخزن العام | م الغرف | م الطعام | م المشروبات | م المغسلة | م ادارية عمومية | م تسويقية | م الصيانة والاصلاحات |

الشكل (2-3) يومية المشتريات الآجلة

وتقيد الفواتير حسب تواريخ التوريد وبأرقام مسلسلة طبقا لما هو جارٍ بالشركات التجارية. وفى نهاية الشهر يتم تجميع الدفتر ويستخرج هذا القيد لتسجيله فى دفتر اليومية العامة كالآتى

من مذكورين

حـ / مخزن المؤن

حـ / مخزن المشروبات

حـ / المخزن العام

حـ / مصروفات الغرف

حـ / مصروفات الطعام

حـ / مصروفات المشروبات

حـ / مصروفات المغسلة

حـ / المصروفات العمومية والإدارية

حـ / المصروفات التسويقية

حـ / مصروفات الصيانة والإصلاحات

الى حـ / الموردين

إثبات المشتريات الآجلة ومصروفات الأقسام خلال شهر............

### 3- دفتر يومية الإيرادات

ذكرنا أن قسم الحسابات الجارية للنزلاء يمسك أوراقاً سائبة لإيرادات كل يوم على حده يطلق عليها كشف النزلاء المبوب اليومى طبقا للشكل (1-12) سالف البيان فى المبحث الأول، وذلك سواء كانت المبيعات على الحساب أو نقدية. وفى صباح اليوم التالى يرسل قسم الحسابات الجارية للنزلاء ملخصاً تجميعياً لكشوف اليوم السابق موقعاً عليه من رئيس الحسابات الجارية، فيقوم المحاسب المختص بدفتر يومية الإيرادات بترحيل المبالغ الواردة تحت خانات هذا الملخص بذات الخانات الواردة بهذا الدفتر كما هو موضح بالشكل (4-2) وفى نهاية الشهر يتم تجميع دفتر يومية الإيرادات ويستخرج منه هذا القيد لتسجيله بدفتر اليومية العامة كالآتى:

فندق الرابطة

شهر ............ سنة ..................

| التاريخ | عدد النزلاء | | عدد الوجبات | | | تحليل الإيرادات | | | | | | | | | | | | | اجمالى الإيرادات | ملاحظات |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | الغرف | الطعام | | | المشروبات | | | هاتف | غسيل وكى | إيرادات الصالات | رسم الخدمة | متنوعة | | | |
| | كبار | صغار | نزلاء | مترددين | موظفين | | نزلاء | عابرين | المجموع | نزلاء | عابرين | المجموع | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

الشكل (2-4) يومية الإيرادات

من مذكورين

حـ / النزلاء

حـ / العملاء

حـ / جارى الموظفين

إلى مذكورين

حـ / إيرادات الغرف

حـ / إيرادات الطعام

حـ / إيرادات المشروبات

حـ / إيرادات الهاتف

حـ / إيرادات مغسلة النزلاء

حـ / إيرادات الصالات

حـ / إيرادات الحفلات

حـ / إيرادات حمام السباحة

حـ / رسم الخدمة

حـ / إيرادات متنوعة

الــــخ

اثبات الإيرادات المستحقة عن شهر ..................

ويمثل حساب العملاء حسابات النزلاء الذين رحلوا عن الفندق دون سداد حساباتهم نقدا، أما رصيد حسابات النزلاء فيمثل حسابات النزلاء الذين مازالوا مقيمين بالفندق.

## 4ـ دفتر يومية المصرف

وهو دفتر يماثل دفتر يومية النقدية إلا أن حساباته قد تكون أقل من يومية النقدية، فيقيد فى جانب منه جميع الصكوك المرسلة للمصرف للتحصيل، والإيداعات عن طريق الخزينة والفوائد الدائنة، ويقيد بالجانب الدائن جميع الصكوك الصادرة إما لتغذية الخزينة، أو لتسديد

حسابات الموردين، أو المرتبات والأجور أو لأى مصروفات أخرى غير مدفوعة عن طريق الخزينة، كما يقيد به مصروفات المصرف من عمولة وتمغة وبريد وفوائد مدينة... الخ.

وفى نهاية الشهر يجمع الدفتر ويرصد ويرحل الرصيد إلى أول الشهر التالى ثم يجرى القيدين التاليين بدفتر اليومية العامة :

من حـ / المصرف

الى مذكورين

حـ / العملاء

حـ / صكوك برسم التحصيل

حـ / الفوائد الدائنة

حـ / النقدية (ويلاحظ عدم تكرار هذا القيد اذا كان قد أخذ فى الاعتبار عند إجراء قيد اليومية الخاص بحركة النقدية)

إثبات وارد أو متحصلات المصرف عن شهر .........

من مذكورين

حـ / الموردين

حـ / مخزن المؤن

حـ / مخزن المشروبات

حـ / المخزن العام

حـ / المرتبات والأجور

حـ / النقدية (ويلاحظ عدم تكرار هذا القيد إذا كان قد أخذ فى الاعتبار عند إجراء قيد اليومية الخاص بالنقدية)

حـ / مصروفات الغرف

حـ / مصروفات الطعام

حـ / مصروفات المشروبات

حـ / مصروفات الهاتف

حـ / مصروفات مغسلة النزلاء

حـ / مصروفات الصيانة والإصلاحات

حـ / ضريبة كسب العمل

حـ / التأمينات الاجتماعية

حـ / جارى الموظفين

...الـخ

من سائر المصروفات الأخرى إذا تمت عن طريق المصرف

إلى حـ / المصرف

إثبات المدفوعات عن طريق المصرف خلال شهر .............

## 5 ـ دفتر يومية المسموحات

تقيد فى هذا الدفتر المسموحات والخصومات المستحقة للنزلاء أو للعملاء، وفى نهاية كل شهر وبعد الإثبات اليومى أولاً بأول فى يومية المسموحات يتم إجراء القيد التالى بدفتر اليومية العامة.

من مذكورين

حـ / مسموحات الغرف

حـ / مسموحات الطعام

حـ / مسموحات المشروبات

حـ / مسموحات الهاتف

حـ / مسموحات مغسلة النزلاء

الـخ

الى حـ / المدينين

إثبات قيمة المسموحات الممنوحة للنزلاء والعملاء خلال شهر....

ويوضح الشكل (5-2) صفحة من يومية المسموحات

| الأجمالى | بيـــان | رقم صفحة الأستاذ | التاريخ | المسموحات (الخصومات) | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | الغرف | الطعام | المشروبات | الهاتف | مغسلة النزلاء | أخرى |
| | | | | | | | | | |

الشكل (2-5) يومية المسموحات

## 6- يومية المنصرف من المخازن

يقيد بيومية المنصرف من المخازن الأصناف المنصرفة يوميا مبوبة على حسب الأقسام، ويوضح الشكل (6-2) نموذجا لهذا الدفتر. وفى نهاية كل فترة مناسبة يتم تجميع خانات هذا الدفتر، ويستخرج القيد لأثبات المنصرف من المخازن بدفتر اليومية العامة كالآتى:

من مذكورين

حـ / مصروفات الغرف

حـ / تكلفة الطعام

حـ / تكلفة المشروبات

حـ / مصروفات الطعام

حـ / مصروفات المشروبات

حـ / مصروفات الهاتف

حـ / مغسلة النزلاء

حـ / مصروفات عمومية وإدارية (الإدارة العامة)

حـ / مصروفات التسويق

حـ / صيانة وإصلاحات

إلى مذكورين

حـ / مخزن المفروشات

حـ / مخزن مهمات النزلاء

حـ / مخزن المؤن

حـ / مخزن المشروبات

حـ / مخزن مهمات الأطعمة والمشروبات

حـ / مهمات الدعاية والاعلان

حـ / مخزن الصينى والزجاجيات والفضيات

حـ / مخزن المهمات وقطع الغيار

إثبات تكلفة المهمات المنصرفة من المخازن المختلفة

والمحملة على الأقسام المستفيدة خلال شهر..........

| اذن الصرف | | | رقم المستند | التاريخ | تحليل المنصرف من المخازن | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| قيمة | سعر | كمية | | | الغرف | تكلفة الطعام | تكلفة المشروبات | مصروفات الطعام والمشروبات | الهاتف | مغسلة النزلاء | الإدارة العامة | التسويق | الصيانة والإصلاحات |
| | | | | | | | | | | | | | |

الشكل (6-2) يومية المنصرف من المخازن

## 2-2-2 دفاتر الأستاذ المساعدة

تفيد هذه الدفاتر فى تحليل البيانات الواردة بدفتر الأستاذ العام، بالإضافة إلى إجراء المطابقة بين أرصدة الحسابات الإجمالية الظاهرة بدفتر الأستاذ العام والأرصدة التحليلية بدفاتر الأستاذ المساعد، ونشرح منها ما يلى:

### 1 ـ دفتر أستاذ الموردين Accounts Payable Ledger

دفتر أستاذ عادى يفتح فيه حساب لكل مورد، ويرحل إلى الجانب الدائن من كل حساب فيه من واقع دفتر يومية المشتريات الآجلة، وفى الجانب المدين العمليات الخاصة بالسداد أو الخصم إما من واقع دفتر المصرف أو النقدية أو دفتر اليومية العامة.

وفى نهاية كل شهر يستخرج ميزان مراجعة، ثم تطابق المجاميع وإجمالى الأرصدة مع حساب الموردين الإجمالى بدفتر الأستاذ العام.

### 2 ـ دفتر أستاذ الحسابات تحت التحصيل (المدينين)

وهو دفتر أستاذ عادى ـ ويجرى الترحيل فى الحسابات الشخصية تحت التحصيل فى الجانب المدين من واقع صور الفواتير التى ترسل من قسم حسابات النزلاء، كما يجرى القيد الخاص بالمتحصلات إما من واقع دفتر النقدية (ايصالات السداد) أو المصرف أو اليومية العامة. ويجرى مطابقة إجمالى أرصدة المدينين اليومى والشهرى مع الدفتر الممسوك بواسطة قسم حسابات النزلاء.

وفى نهاية كل شهر يعمل ميزان مراجعة ثم يجرى مطابقة مجاميعه وأرصدته بالحساب الإجمالى للمدينين بدفتر الأستاذ العام كالمعتاد. وفى حالة وجود فروق يبحث عنها.

### 3 ـ دفتر أستاذ المصروفات العمومية والإدارية التحليلى

وهو عبارة عن دفتر ذى خانات متعددة يرحل اليها المصروفات العمومية والإدارية محللة من واقع مستندات الصرف بدفترى النقدية والمصرف، ومستندات اليومية العامة، ويومية المشتريات الآجلة وتشتمل خانات هذا الدفتر على أنواع المصروفات الآتية:

عجز النقدية وعمولات بطاقات الائتمان ومصروفات معالجة البيانات والتبرعات والاشتراكات ومصروفات الموارد البشرية وأقساط التأمين والاتصالات الداخلية والفقد والتلف ومهمات التشغيل والبريد والبرق والأتعاب المهنية ومخصص الديون المشكوك فيها والأمن والنقل والسفر والضيافة وأخرى.

ويجب أن يطابق إجمالى المصروفات الشهرية من واقع هذا الدفتر مع إجمالى حساب المصروفات العمومية والإدارية بدفتر الأستاذ العام والتشغيل.

## 4ـ دفتر أستاذ (الصنف) مخزن المؤن (المأكولات)

وهو عبارة عن دفتر تسطيره كالآتى:

كل صفحة تشتمل على اسم الصنف والحد الأدنى والحد الأعلى، ومقسم الى أربع خانات كبيرة مماثلة تستعمل كل خانة لكل شهر من شهور السنة. وكل خانة مسطرة فى النصف الأعلى منها وهى الخاصة بالوارد. خانة للتاريخ، ورقم الفاتورة، ورقم القيد، والبيان، وعدد الوحدات وسعر الوحدة، وخانة أخيرة للمبلغ. ويوضح الشكل (7-2) صفحة من هذا الدفتر، حيث يتم إثبات أسعار وقيم الكميات الواردة فى هذا القسم من واقع صور مذكرات الاستلام وأوامر التوريد التى يرسلها قسم المشتريات إلى قسم الحسابات وفواتير الموردين سواء كانت بالنقد أو على الحساب، وعن طريق الخزينة أو المصرف أو يومية المشتريات الآجلة.

أما النصف الأسفل فهو عبارة عن عدة خانات لتسجيل الكميات المنصرفة وقيمتها موزعة على الأقسام المختلفة. وبذلك يلزم لكل صنف من الأصناف ثلاث صفحات (٤ خانة × ٣ صفحة = ١٢ شهرا). ويجرى الترحيل إلى هذه الخانات الأخيرة من واقع الكشوف الشهرية بالكميات المنصرفة من المخازن للأقسام المختلفة التى سيلى شرحها فى بند سادساً (الكشوف والتقارير المستخدمة) ويتم تسعير البضاعة المنصرفة على أساس متوسط سعر التكلفة الشهرى، وترحل الكميات المتبقية للشهر التالى بقيمتها من واقع متوسط سعر التكلفة الناتج من قسمة قيمة المشتريات الشهرية على عدد الوحدات المشتراة، أنظر الشكل (7-2) فى الجزء الأسفل منه الذى يوضح كيفية إثبات المنصرف من الصنف.

رقم مسلسل

الحد الأعلى: ........................
الحد الأدنى: ........................
الوحـــدة : ........................

اسم الصنف
شهر : ..............

الوارد

| التاريخ | رقم الفاتورة | رقم القيد | البيان | عدد الوحدات أو الكمية | سعر الوحدة | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | متوسط سعر الوحدة | | | | |
| | | | الاجمالى | | | | |
| | | | المنصرف | | | | |
| | | | الرصيد المرحل | | | | |

المنصرف

| | قسم الكمية | قسم الكمية | قسم الكمية | قسم الكمية | قسم الكمية | قسم الكمية | الاجمالى الكمية |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | |
| الاجمالى | ........ | ........ | ........ | ........ | ........ | ........ | ........ |
| السعر | ........ | ........ | ........ | ........ | ........ | ........ | ........ |
| اجمالى المنصرف | ........ | ........ | ........ | ........ | ........ | ........ | ........ |

الشكل (7-2) دفتر استاذ الصنف (المخازن)

## 5 ـ دفتر أستاذ (الصنف) المشروبات

تستعمل نفس الدفاتر التى سبق شرحها بخصوص مخزن المؤن وذات الطريقة، أنظر الشكل (7-2) سالف البيان.

## 6 ـ دفتر أستاذ (الصنف) المخزن العام

تستعمل نفس الدفاتر التى سبق شرحها بخصوص مخزن المؤن وذات الطريقة، أنظر الشكل (7-2) سالف البيان.

## 7 ـ دفتر أستاذ الموظفين

وهو دفتر أستاذ عادى يفتح به بكل صفحة حساب جارٍ لكل موظف يسحب مأكولات أو مشروبات أو يأخذ سلفيات، ويرحل فى الجانب المدين منه من واقع فواتير المسحوبات أو إيصالات الاستلام من واقع مستندات دفتر النقدية أو المصرف (الجانب الدائن). كما يرحل فى الجانب الدائن من هذه الحسابات التسديدات المختلفة من واقع دفتر النقدية أو المصرف (الجانب المدين). وفى نهاية الشهر تجرى مراجعة ومطابقة مع الحساب الإجمالى للموظفين بدفتر الأستاذ العام.

## 2-2-3 ـ دفتر اليومية العامة (المركزية)

وهو دفتر يومية عادى ليس له تسطير خاص، ويجرى ترحيل القيود الشهرية من واقع اليوميات المساعدة اليه كما سبق البيان، كما تقيد به قيود عمليات التصحيح الخاصة بالأخطاء أو القيود الأخرى التى ليست لها دفاتر يومية مساعدة. وفى نهاية كل شهر تجمع اليومية وتطابق مع إجمالى ميزان المراجعة العام والتشغيل ويجرى ترحيل الحسابات المقيدة باليومية العامة إلى حسابات الأستاذ العام والتشغيل يوميا. وهذا بالإضافة إلى إجراء قيود التسويات الجردية مثل المقدمات والمستحقات فى نهاية الفترة المالية، وقيود إقفال الدفاتر وفتحها فى دفتر اليومية العامة.

## 2-2-4دفترى الأستاذ العام والتشغيل

يعتبر دفتر الأستاذ العام حجر الزاوية فى النظام المحاسبى للفندق حيث يتضمن كافة حسابات المراقبة أوالحسابات الإجمالية لتلك التى تظهر فى دفاتر الأستاذ المساعدة، وترحل إلى الحسابات بدفتر الأستاذ العام من واقع اليومية العامة. وفى نهاية الشهر يستخرج ميزان مراجعة يطابق مع إجمالى اليومية العامة لكل شهر. كما يتضمن كل الحسابات اللازمة لإعداد القوائم المالية الممثلة فى قوائم إيرادات ومصروفات الأقسام التشغيلية وقوائم تبويب المصروفات غير المباشرة، وقائمة الدخل العامة وقائمة المركز المالى فى نهاية الفترة، وذلك كما سنوضحه فى الفصل الثالث.

أما بالنسبة لدفتر أستاذ التشغيل فيختلف فى تسطيره فهو عبارة عن دفتر ذى خانات متعددة، ويشتمل على البيانات الآتية: التاريخ، رقم صفحة اليومية العامة أو المساعدة، البيان، الإجمالى للمدين والدائن، ثم التوزيع على الحسابات التحليلية المدينة والدائنة. كالنموذج المبين بالشكل(2-8).

ويلاحظ أن إجمالى حركة الأستاذ العام والتشغيل معاً يجب أن يتطابقا مع إجمالى اليومية العامة.

| التاريخ | رقم صفحة اليومية | البيـــــان | الاجمالى | | الجانب الدائن(إيرادات) | | | الجانب المدين (مصروفات) | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | منه | له | نزلاء | عملاء | متنوعة | مخزن | مغسلة | مصروف | متنوعة |
| | | | | | | | | | | | |

الشكل (2-8) دفتر أستاذ التشغيل

## 2-2-5 ـ الدفاتر البيانية

وهى عبارة عن دفاتر عادية يفتح فيها حسابات بالكمية أو العدد فقط للأصول الثابتة المختلفة وأدوات التشغيل. وتعتبر هذه الدفاتر وسيلة من وسائل الرقابة الداخلية حتى يمكن حماية موجودات الفندق من السرقة والتلاعب وسوء الاستعمال فضلا عن تسهيل عملية الجرد وتشمل الدفاتر الآتية:

1 ـ دفتر أستاذ الفضيات والزجاجيات.

2 ـ دفتر أستاذ الأثاثات والأجهزة.

3 ـ دفتر أستاذ البياضات والمفارش والأغطية والسجاجيد.

4 ـ دفتر أستاذ الأوانى النحاسية والألومنيوم.

ويلاحظ أن هذه الاصول عند توزيعها على الأقسام المختلفة تعمل بها كشوف ويوقع عليها بالاستلام من رئيس القسم وهو مسئول عنها وعن سداد قيمتها عند ضياعها أو تلفها لأسباب غير مسموح بها. وجدير بالذكر أن حصيلة الخدمة 10٪ التى تحصل على فواتير الإقامة والمبيعات تخصم منها قبل توزيعها على العاملين فى الخدمة بالفندق 10٪ مقابل الكسر والتلف فى صورة احتياطى أو مخصص.

وعند توزيع حصيلة الخدمة يجرى القيد الآتى بدفتر اليومية العامة.

من حـ / حصيلة الخدمة 10٪

إلى حـ / احتياطى الكسر

10٪ من حصيلة الخدمة عن شهر ......

ثم يجرى توزيع الرصيد بعد خصم الـ 10٪ طبقا لطريقة معينة على العاملين بالخدمة. أما قيود عملية الدفع فقد سبق بيانها عند شرح قيود دفتر النقدية التحليلى.

## 2-2-6 ـ الكشوف والتقارير المستخدمة

### 2,1 كشوف المرتبات والأجور، وكشف المرتبات والأجور السنوى

تحرر كشوف المرتبات شهريا بالنسبة للعاملين بالشهرية موزعة حسب أقسام الفندق ويشتمل الكشف على رقم الموظف واسمه وعدد أيام العمل فى الشهر والمرتب الشامل. ومفردات الدخل الأخرى كالساعات الإضافية والمكافآت وحصة الخدمة ثم إجمالى الدخل. ثم يلى ذلك مفردات الأستقطاعات المختلفة من ضرائب، واشتراك نقابة، وأقساط سلفيات، وجزاءات، واشتراك التأمينات الاجتماعية ثم إجمالى الاستقطاعات ثم صافى المبالغ التى يحصل عليها كل منهم والتى ترحل إلى دفتر النقدية. ويوضح الشكل (2-9) صفحة من هذا الكشف.

وبالنسبة لعمال اليومية فتحرر كشوف مماثلة كل خمسة عشر يوماً. وعند الدفع يستخرج صك بالقيمة الصافية وذلك بعد عتماد هذه الكشوف من المسئولين.

ثم يتم تفريغ الحساب التفصيلى لكل موظف أو عامل بكشف المرتبات السنوى.. ويتم توقيع الموظف على هذا الكشف بالاستلام. وفائدة هذه الكشوف أو البطاقات هو لإمكان معرفة إجمالى دخل كل موظف أو عامل فى أى وقت من السنة، كما تساعد فى عمل الكشوف السنوية المطلوبة لمصلحة الضرائب لإجراء التسويات اللازمة. وعند قبض صك المرتبات يورد للخزينة، وعند الصرف تقيد إجمالى المرتبات فى الجانب الدائن من دفتر النقدية التحليلى موزعة على الأقسام المختلفة، ويقيد بالجانب المدين إجمالى الاستقطاعات المختلفة السابقة البيان. ويكون قيد سداد المرتبات كما يلى:

من مذكورين

حـ / قسم الغرف

حـ / قسم الطعام والمشروبات

حـ / قسم مغسلة النزلاء

حـ / قسم المصروفات العمومية والادارية

إلى حـ / النقدية

إثبات المرتبات المسددة عن شهر......

| الأسم | الوظيفة | الاستحقاقات | | | | إجمالى | الاستقطاعات | | | | | إجمالى | المبلغ الصافى | تاريخ الاستلام | التوقيع |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | المرتب الأساسى | أجر إضافى | بدلات | مكافآت | | تأمينات | أقساط سلفيات | ضرائب دخل وجهاد | جزاءات | أخرى | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | |

الشكل (2-9) كشف المرتبات والأجور الشهرى

كما أن الغرض من تحرير هذه الكشوف بجانب إعداد الكشف السنوى لكل موظف هو الحصول على إجمالى المرتبات لإجراءات القيود بالدفاتر والتحميل على الحسابات المختلفة من ناحية، والاعتماد من ناحية أخرى. كما أنها تعتبر مستند الصرف بالنسبة للخزينة.

أما بخصوص المرتبات والأجور غير المدفوعة فترد مرة أخرى بكشف إلى الخزينة تحت حساب مرتبات مستحقة وترحل إلى حسابات الموظفين الدائنة فى دفتر أستاذ الموظفين سالف الذكر.

## 3ــ تقرير الإيرادات والمصروفات اليومى ونسب الأشغال

وهو عبارة عن كشف من وجهين، الوجه الأول مبين به الإيرادات الفعلية لجميع أقسام الفندق والمصروفات الفعلية بالنسبة للمأكولات والمشروبات والمهمات الأخرى المنصرفة من المخازن للأقسام، والمصروفات التقديرية بالنسبة لسائر الأقسام الأخرى كالمرتبات والاجور والإنارة والمياه والغسيل والكى والصيانة... الخ والفرق بين الإيرادات والمصروفات يمثل إجمالى الربح اليومى التقديرى، كما يجرى استخراج نسب التشغيل أو الاستغلال المختلفة لإمكان تحديد الانحرافات وإتخاذ الإجراءات المصححة فى الوقت المناسب. وذلك كما هو موضح بالشكل (10-2).

وتشمل المتوسطات والنسب المستخرجة الآتى:

أ ــ المتوسط اليومى لإيرادات النزيل للطعام ويستخرج بقسمة إجمالى إيرادات الطعام على عدد النزلاء اليومى.

ب ــ المتوسط اليومى لمصروفات النزيل للطعام ويستخرج بقسمة المصروفات الخاصة بالطعام على عدد النزلاء اليومى.

جـ ــ النسبة المئوية للطعام ويستخرج بقسمة إجمالى مصروفات الطعام على إجمالى الإيراد.

د ــ النسبة المئوية للمشروبات ويستخرج بقسم إجمالى مصروفات المشروبات على إجمالى الإيراد.

هـ ــ النسبة المئوية لإجمالى الاستغلال وتستخرج بقسمة إجمالى المصروفات على إجمالى الإيرادات.

فندق الرابطة

عدد النزلاء

عدد العملاء　　　　　　عدد الوجبات

بيان بالإيرادات الفعلية والمصروفات التقديرية عن يوم ..................

| المبلغ | المصروفات التقديرية | المبلغ | الإيرادات الفعلية |
|---|---|---|---|
| | الطعام | | الغرف |
| | المشروبات | | الطعام |
| | المرتبات والأجور | | المشروبات |
| | إناره ومياه | | الغسيل والكى |
| | غسيل وكى | | الهاتف |
| | هاتف | | 10٪ من خدمة الغرفة مقابل الكسر |
| | صيانة مختلفة | | 10٪ من خدمة الطعام مقابل الكسر |
| | | | 10٪ من خدمة المشروبات مقابل الكسر |
| | | | إيرادات متنوعة أخرى |
| | | | المسموحات |

بيان بطعام المستخدمين والعمال

| عدد | فئة | المبلغ |
|---|---|---|
| | رؤساء | |
| | الموظفون | |
| | عمال | |
| | الأجمالى | |

الربح أو الخسارة اليومية

الرصيد المرحل

إجمالى الربح أو الخسارة

المتوسط اليومى لإيرادات النزيل للطعام

المتوسط اليومى لمصروفات النزيل للطعام

النسبة المئوية للطعام

النسبة المئوية للمشروبات

النسبة المئوية لإجمالى الاستغلال

رصيد العملاء السابق

تحصيلات اليوم

الرصيد المرحل

الشكل (10-2) تقرير الإيرادات والمصروفات اليومى

ويجرى ترحيل إجمالى الربح من يوم لآخر، وفى حالة وجود خسائر فيجرى خصمها من الرصيد المجمع فى حالة الربح وإضافتها فى حالة ما إذا كان الرصيد المجمع خسارة. ويجرى تفريغ هذه الكشوف اليومية فى كشوف كل 10 أيام أو 20 يوما أو 30 يوما لإمكان مقارنة الأيام بعضها ببعض.

أما الوجه الآخر للتقرير فيشتمل فى الجزء العلوى على الإيرادات المختلفة للأقسام يومية ومجمعة، ونسب الأشغال المختلفة الخاصة بعدد الغرف وعدد الأسرة. وذلك كالنموذج الموضح فى الشكل التالى (2-11).

## 4- كشف حركة الثلاجة اليومى

وهو عبارة عن بيان عن المأكولات الطازجة المحفوظة بالثلاجات، ويحتوى هذا الكشف على الخانات الآتية:

البيان، والوحدة، ورصيد الكمية أو العدد المرحل، ووارد اليوم، وإجمالى الرصيد والوارد، المنصرف، والرصيد المرحل، وذلك كالنموذج الموضح بالشكل (2-12) ويعتبر هذا الكشف متمم لمخزن المؤن (المأكولات).

## 5- كشوف حركة صادر المخازن اليومى (بالكمية والقيمة) موزعا على الأقسام المختلفة.

وهى عبارة عن كشوف يومية مبين بها أسماء الأصناف المنصرفة من المخازن المختلفة والأقسام المستفيدة منها، ويجرى تفريغه من واقع أذون صرف المخازن اليومية بالكمية والقيمة. وتستخدم هذه الكشوف فى إعداد مصروفات الأقسام الفعلية من مؤن ومشروبات وخلافه اللازمة لإعداد تقرير الإيرادات والمصروفات اليومى السابق إيضاحه فى بند (3).

فندق الرابطة

التاريخ

التقرير اليومى عن يوم ..........................

| بيان نوع الإيراد | اليوم | | حتى اليوم | | حتى اليوم من الشهر السابق | | حتى اليوم من نفس الشهر من العام السابق | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | درهم | دينار | درهم | دينار | درهم | دينار | درهم | دينار |
| الغرف | | | | | | | | |
| الطعام | | | | | | | | |
| المشروبات | | | | | | | | |
| الغسيل والكى | | | | | | | | |
| الهاتف | | | | | | | | |
| 10٪ للغرف | | | | | | | | |
| 10٪ للطعام | | | | | | | | |
| 10٪ للمشروبات | | | | | | | | |
| ايرادات أخرى متنوعة | | | | | | | | |
| (حمام سباحة ـ دار العرض) | | | | | | | | |
| احصائية الغرف والأسرة | | | | | | | | |
| عدد الغرف | | | | | | | | |
| عدد الغرف المعدة للاستقبال | | | | | | | | |
| عدد الغرف المشغولة | | | | | | | | |
| النسبة المئوية للاشغال | | | | | | | | |
| عدد الأسرة | | | | | | | | |
| عدد الأسرة المعدة للأشغال | | | | | | | | |
| عدد الأسرة المشغولة | | | | | | | | |
| النسبة المئوية للاشغال | | | | | | | | |
| متوسط الإيراد اليومى للغرفة | | | | | | | | |
| متوسط الإيراد اليومى للنزيل | | | | | | | | |

الشكل (2-11) التقرير اليومى عن الإيرادات ونسب الاشغال

فندق الرابطة

كشف حركة الثلاجة عن يوم ......................

| البيـــــان | الوحدة | رصيد الكمية أو العدد المرحل | وارد اليوم | اجمالى الرصيد والوارد | المنصرف | اجمالى الرصيد المرحل |
|---|---|---|---|---|---|---|
| أولاً : اللحوم الطازجة | | | | | | |
| ثانيا : الطيور | | | | | | |
| ثالثاً : الأسماك | | | | | | |
| رابعاً: الجبن | | | | | | |
| خامساً : الزبد والبيض | | | | | | |

الشكل (2-12) كشف حركة الثلاجة اليومى

## 6 ـ كشوف حركة صادر المخازن الشهرى (كمية) موزعا على الأقسام المختلفة

وهى عبارة عن كشوف مبين بها رقم الصنف واسمه، والأقسام، رقم صفحة أستاذ الصنف، ثم الإجمالى. ويجرى تفريغ الكميات الموزعة على الأقسام المختلفة من واقع كشوف حركة صادر المخازن اليومى السابق شرحه بالبند رقم (5) وفى نهاية الشهر تجمع الكميات المستهلكة فنحصل على إجمالى المستهلك أو المنصرف الشهرى من كل صنف موزعا على الأقسام المختلفة. ويبين الشكل (2-13) نموذجا لهذه الكشوف فيما يتعلق بمخزن المؤن.

فندق الرابطة

مخزن المؤن

حركة صادر المخازن الشهرى عن شهر ................

| رقم الصنف | اسم الصنف | الاقسام | رقم أستاذ الصنف | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | الى 31 | الاجمالى |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | قسم الطعام | | | | | | | | |
| | | قسم المشروبات | | | | | | | | |
| | | الخ | | | | | | | | |

الشكل (2-13) كشف حركة صادر مخزن المؤن (الكمية)

## 7 ـ كشوف حركة صادر المخازن الشهرى (كمية وقيمة) موزعا على الأقسام المختلفة

وهى عبارة عن كشوف تحتوى على البيانات الآتية:

رقم صفحة أستاذ الصنف، اسم الصنف، الرصيد فى نهاية الشهر السابق، الوارد خلال الشهر. وتستقى هذه البيانات من دفتر أستاذ الصنف. ثم يلى ذلك الكميات المنصرفة موزعة على الأقسام المختلفة وتستقى هذه البيانات من كشوف حركة صادر المخازن (كمية) أو من دفتر أستاذ الصنف عقب ترحيلها إليه، ثم إجمالى الصادر والرصيد المرحل ومتوسط سعر التكلفة للوحدة وتستقى كذلك من دفتر أستاذ الصنف كما سلف البيان عند التحدث عن أستاذ المخازن وطريقة تسعير البضاعة المنصرفة، ثم توزيع المنصرف على قوائم الإيرادات والمصروفات المختلفة لكل قسم مستفيد على حدة بالقيمة، ثم إجمالى قيمة المؤن المنصرفة، ثم إجمالى قيمة المؤن المرحلة للشهر التالى، وكل هذه البيانات تستقى من دفتر أستاذ الصنف جانب المصادر. ويجب أن يطابق إجمالى قيمة المخزون المرحل مع رصيد حسابات كل مخزن بدفتر الأستاذ العام فى نهاية كل شهر. وذلك كما هو موضح بالشكل (2-14) ويفيد هذا الكشف فى إجراء قيود اليومية العامة الشهرية الخاصة بالمواد المستهلكة بواسطة الأقسام المختلفة تمهيدا لإعداد القوائم المالية[1].

## 8 ـ التقرير اليومى عن نسب الأشغال الخاصة بالغرف

وهو عبارة عن كشف يبين عدد الغرف المعدة للإشغال، وعدد الغرف المشغولة ونسبة الإشغال وتستخرج بقسمة الثانى علي الأول، وقد سبق إيضاح ذلك فى بند (3) يرجع الى الشكل(2-11).

(1) أنظر صفحة (98) بشأن قيد يومية المنصرف من المخازن.

فندق الرابطة

كشف حركة صادر مخزن المؤن عن شهر ............ سنة ............ 19

| رقم الصنف | أسم الصنف | الرصيد حتى نهاية الشهر السابق | وارد خلال الشهر | | | | المنصرف خلال الشهر | | | | | رصيد مرحل | سعر تكلفة الوحدة | توزيع المنصرف على حسابات الأقسام المختلفة | | | | | | اجمالى قيمة المواد المرحلة | ملاحظات |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | وارد خلال الشهر | أسم المورد | قيمة المواد الواردة | مجموع الرصيد والوارد | | | | | إجمالى | | | | | | | | إجمالى قيمة المواد المنصرفة | | |
| | | | | | | | | | | | | | | مليم ج | مليم ج | مليم ج | مليم ج | مليم ج | مليم ج | مليم ج | |
| | ما قبله | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

الشكل (2-14) كشف حركة صادر مخزن المؤن (الكمية والقيمة)

## 9 ـ ميزان المراجعة الشهرى

يشتمل ميزان المراجعة الشهرى على البيانات الآتية:

أ ـ إجمالى حسابات الأستاذ العام والتشغيل عن المدة المراد عمل ميزان المراجعة عنها من العام السابق، ويستخرج من ميزان المراجعة عن العام السابق.

ب ـ أرصدة الحسابات العامة والتشغيل (الاستغلال) لذات المدة المراد عمل ميزان المراجعة عنها من العام السابق ويستخرج من ميزان المراجعة عن العام السابق.

جـ ـ إجمالى أرصدة حسابات الأستاذ العام والتشغيل المجمعة عن المدة الجديدة من العام الحالى المراد عمل ميزان المراجعة عنها، وتستخرج من دفترى الأستاذ العام والتشغيل الحالى.

د ـ أرصدة الحسابات العامة، وحسابات الأقسام (التشغيل) لذات المدة من العام الحالى، وتستخرج بالفرق بين الحسابات المدينة والدائنة من الإجماليات المبينة بالفقرة (جـ).

هـ ـ أرصدة الحسابات العامة والتشغيل عن حركة الشهر الحالى فقط المعمول عنه ميزان المراجعة.

وتهدف هذه البيانات العديدة في ميزان المراجعة لإجراء المقارنات بين كل من ذات المدة من العام السابق والعام الحالى، بجانب الغرض الرئيسى من ميزان المراجعة وهو الاطمئنان إلى توازن الحسابات ومطابقتها لإجمالى اليومية العامة وهى من مستلزمات الرقابة الداخلية المحاسبية وذلك يتحقق من كل من الإجماليات الواردة فى كل من البنود أ، ب، جـ، د.

أما الغرض من وضع أرصدة الحسابات المدنية والدائنة عن الشهر الحالى المبينة فى الفقرة (هـ) فهو بجانب تحقيق عمليات التوازن الحسابى، فهى تستخدم فى إعداد القوائم المالية للفندق الممثلة فى قوائم الإيرادات والمصروفات للأقسام المختلفة وقوائم تبويب المصروفات وقائمة الدخل وقائمة المركز المالى كما سيرد إيضاحه بالتفصيل فى الفصل الثالث.

# خلاصة المبحث الثانى

تناول هذا المبحث عرضا تفصيليا للمجموعة الدفترية ذات العلاقة بصناعة الفنادق، وتشمل دفاتر اليوميات المساعدة، ودفاتر الأستاذ المساعدة، ودفتر اليومية العامة، ودفترى الأستاذ العام والتشغيل، والدفاتر البيانية، وأخيرا مجموعة الكشوف والتقارير المستعملة.

وفيما يتعلق باليوميات المساعدة فإن أهميتها من أجل توافر نظام رقابة محاسبية على العمليات الفرعية المتكررة بالفندق، وأبرزنا دور دفتر النقدية التحليلى وعلاقته بالدفاتر المحاسبية الأخرى، بالإضافة إلى يومية المشتريات الآجلة ويومية الإيرادات ويومية المصرف ويومية المسموحات ويومية المنصرف من المخازن، علاوة على إيضاح القيود المحاسبية العامة التى تجرى من واقع هذه اليوميات.

وفيما يتعلق بدفاتر الأستاذ المساعدة، فقد عرضنا دفتر أستاذ الموردين ودفتر أستاذ الحسابات تحت التحصيل ودفتر المصروفات العمومية والإدارية ودفتر أستاذ الصنف الخاص بالمخزون بكافة أنواعه من مؤن ومشروبات وعام، ثم دفتر أستاذ الموظفين. وناقشنا أهمية هذه الدفاتر من حيث كونها أداة رقابية للمطابقة بين أرصدة حسابات المراقبة الإجمالية بدفتر الأستاذ العام والأرصدة التحليلية الظاهرة بها.

وبالنسبة لدفتر اليومية العامة ودفتر الأستاذ العام فلا يوجد اختلاف بينهما وبين ماهو متعارف عليه فى المنشآت التجارية والصناعية.

وعرضنا أيضا مجموعة الدفاتر البيانية وبينا الفروق بينها وبين مجموعة الدفاتر المحاسبية، من حيث كونها أداة رقابية داخلية لحماية موجودات الفندق من السرقة والاختلاس وغير ذلك.

أما فيما يتعلق بالكشوف والتقارير المستخدمة، فقد تناولنا كشف المرتبات والأجور الشهرى والسنوى، وتقرير الإيرادات والمصروفات اليومى ونسب الاشغال، وكشف حركة الثلاجة، وكشوف حركة صادر المخازن اليومية والشهرية، والتقرير اليومى عن نسب الأشغال الخاصة بالغرف، وميزان المراجعة الشهرى، وقد ناقشنا طبيعة هذ الكشوف وأهميتها، علاوة على تقديم نماذج لها.

# أسئلة للمناقشة

1 ـ ماهو المقصود بالدفاتر المحاسبية بالفنادق؟

2 ـ ماهو المقصود بالدفاتر البيانية المستخدمة بالفنادق؟

3 ـ ماهى أنواع الكشوف والتقارير المستخدمة بالفنادق؟

4 ـ وضح أهمية دفاتر الأستاذ المساعد من جانب الرقابة المحاسبية؟

5 ـ ما الفرق بين دفتر أستاذ الصنف وبطاقات الصنف؟

6 ـ ما المقصود بتقرير الإيرادات والمصروفات اليومى؟

7 ـ ماهى النسب والمتوسطات التى يتضمنها تقرير الإيرادات والمصروفات؟ ولماذا؟

8 ـ ما المقصود بكشف حركة الثلاجة؟

9 ـ وضح أهمية وأنواع كشوف حركة صادر المخازن؟

10 ـ ماهو المقصود بالتقرير اليومى عن نسبة الأشغال؟

11 ـ ماهى البيانات التى يتضمنها ميزان المراجعة الشهرى؟

# تمارين تطبيقية

1 ـ من البيانات التالية المطلوب إجراء قيود اليومية العامة الخاصة بأحد الفنادق في 1990/12/31:

ـ المتحصلات النقدية 300 000 دينار تفصيلها كالآتي:

إيراد الغرف 100 000 ، إيراد الطعام 60000، إيراد المشروبات 40 000 ايجارات 30 000 ، إيراد الهاتف 30.000 النزلاء 40 000 الخصم المسموح به 10 000

ـ المدفوعات النقدية: 140 000 دينار بيانها كما يلي:

الدائنون 50 000 المخزن العام 30 000 مخزن المؤن 10 000

مصروفات الطعام 10 000 مصروفات مغسلة النزلاء 5000 مصروفات إدارية 15 000 مصروفات الفوائد 5000 مصروفات تسويقية 15 000

ـ الايداعات بالمصرف 80 000 دينار

ـ الخصم المكتسب 5000 دينار

2 ـ تمت العمليات التالية خلال شهر يناير 1990 بفندق الجودة:

1 ـ شراء مؤن بمبلغ 5000 دينار على الحساب

2 ـ شراء مشروبات بمبلغ 10 000 دينار على الحساب

3 ـ شراء مهمات تشغيل بمبلغ 18 000 دينار على الحساب

4 ـ بلغت مصروفات الأدوات ولوازم التشغيل المشتراه على الحساب للأقسام المختلفة مبلغ 50 000 دينار يخص قسم الغرف 15 000 ، والطعام 10 000 المغسلة 8000 ، الآدارة العامة 7000 ، التسويق 5000 ، والصيانة والإصلاحات 10 000.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة بدفتر اليومية العامة.

3ـ بلغت الإيرادات المستحقة خلال شهر أبريل 1992 فى أحد الفنادق كما يلى:

ايرادات الغرف 150 000 دينار ـ ايرادات الطعام 100 000 دينار ـ ايرادات المشروبات 50 000 دينار ـ إيرادات الهاتف 45 000 دينار ـ ايرادات الحفلات 30 000 دينار ـ ايرادات المغسلة 25 000 دينار.

فإذا علمت أن هذه الايرادات مستحقة على النزلاء والعملاء والموظفين بنسبة 70 ٪، 20 ٪، 10 ٪ على الترتيب.

المطلوب : تسجيل قيد اليومية العامة.

4ـ كانت مجاميع يومية المصرف بأحد الفنادق خلال شهر سبتمبر 1989 :

الجانب المدين:

العملاء 100 000 دينار، صكوك برسم التحصيل 80 000 دينار

الفوائد الدائنة 20 000 دينار، الخزينة 50 000 دينار.

الجانب الدائن:

الموردين 60 000 د. مخزن المؤن 20 000 د. المخزن العام 30 000 دينار، المرتبات والاجور 10 000 د. مصروفات الطعام 15 000 د. مصروفات الهاتف 5000 د. مصروفات الصيانة والاصلاحات 15 000 د.

المطلوب : عمل قيود اليومية العامة الخاصة بيومية المصرف.

5ـ بلغت المسموحات المستحقة للنزلاء والعملاء خلال شهر مارس 1990 كالآتى:

مسموحات الغرف للنزلاء 20 000 دينار.

مسموحات الطعام 30 000 دينار منها 20 000 للنزلاء والباقى للعملاء.

مسموحات الهاتف للنزلاء 10 000 دينار

مسموحات المغسلة للنزلاء 5000 دينار

المطلوب:

1 ـ قيد العمليات السابقة بدفتر يومية المسموحات.

2ـ إجراء قيد اليومية العامة.

5ـ فيما يلى البيانات المتعلقة بإيرادات ومصروفات الفندق خلال شهر فبراير1992 :

ايرادات الغرف 30 000 دينار ـ إيرادات الطعام 20 000 دينار ـ ايرادات المشروبات 10 000 دينار ـ إيرادات الأقسام الأخرى 5000 دينار ـ مصروفات الغرف 10 000 دينار ـ مصروفات الطعام 8000 دينار ـ مصروفات المشروبات 3000 دينار ـ مصروفات الأقسام الأخرى 2000 دينار ـ مصروفات الأقسام الخدمية 10 000 دينار

فاذا علمت أن عدد النزلاء اليومى 1500 نزيل فالمطلوب:

1 ـ استخراج المتوسط اليومى لإيرادات النزيل من الطعام، والمشروبات، والغرف.

2 ـ استخراج النسب المئوية للطعام والمشروبات وإجمالى الاستغلال.

# المبحث الثالث
# دليل الحسابات

*الأهداف التعليمية*

ينبغى بعد دراستك هذا الفصل، أن تكون قادراً على:

1 ـ تعريف دليل الحسابات وخطوات إعداده وأهميته كمصدر للتوجيه المحاسبى

2 ـ تصميم دليل الحسابات فى صناعة الفنادق

3 ـ الربط بين الحسابات المختلفة بدليل الحسابات.



# مقدمة

يعرف دليل الحسابات Chart of Accounts بأنه عبارة عن قائمة تتضمن جميع الحسابات مرتبة بطريقة منظمة قابلة للاستعمال فى المنشأة ذات العلاقة[1] وتتبع الخطوات التالية فى إعداد دليل الحسابات فى صناعة الفنادق.

أولاً : حصر جميع الحسابات التى تستخدم بالفندق، وأيضا تلك التى يتطلب الأمر استخدامها مستقبلا.

ثانيا : تصنيف هذه الحسابات إلى مجموعات متجانسة من حيث طبيعتها والبيانات التى تتضمنها وترتيبها بحيث يسهل التعرف على الحسابات الرئيسية والحسابات الفرعية.

ويتم تصنيف حسابات الدليل إلى أربع مجموعات رئيسية هى:

1 ـ الحسابات التى تظهر بجانب الأصول بالميزانية.

2 ـ الحسابات التى تظهر بجانب الخصوم بالميزانية.

3 ـ الحسابات التى تظهر بالجانب المدين من حسابات النتيجة.

4 ـ الحسابات التى تظهر بالجانب الدائن من حسابات النتيجة.

ثالثا : ترميز الحسابات وإعداد قائمة تتضمن جميع الحسابات والرموز الخاصة بها. ويقصد بالترميز إجراء عملية تمييز للحسابات بواسطة إستخدام الأرقام أو الحروف أو خليط منهما[2].

---

(1) Kohler, E. A. Dictionary for Accountants, Englewood Cliffs, prentice-Hall, Inc., New Jersey, 1963, p. 97. _

(2) للمزيد من التفاصيل حول طرق الترميز المختلفة راجع:

د. محمد شوقى بشادى، نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة العربية، القاهرة، ١٩٨٩ ص ٢٢٠ ـ ٢٢٥.

ويعتبر دليل الحسابات مصدرا للتوجيه المحاسبى لمستندات معاملات الفندق فضلا عن تسهيل تنفيذ الدورات المحاسبية لعمليات الفندق، وذلك حتى يمكن تحقيق المزايا من وراء إعداد هذا الدليل، فإنه يجب أن تراعى عند إعداده الاعتبارات الرئيسية الآتية.

1 ـ تصنيف الحسابات بطريقة تمكن من إعداد القوائم المالية وحسابات النتيجة.

2 ـ استخدام طريقة مناسبة لترميز الحسابات بحيث يمكن تمييز مجموعات الحسابات والتعرف على الحساب المختص بسهولة.

3ـ استخدام حسابات المراقبة (الإجمالية) Control Accounts حتى يمكن إجراء المطابقات الدورية بين حسابات الأستاذ العام ودفاتر الاستاذ المساعدة.

4ـ استخدام طريقة المجموعات Group Code فى ترميز الحسابات حيث تسمح بترك فراغات بين المجموعات المختلفة وبين كل حساب وآخر حتى يمكن أن تتم إضافة حسابات جديدة مستقلة دون أن يترتب على ذلك تعديل فى طريقة التصنيف والترميز.

وتجدر الإشارة إلى أن الاستخدام المتزايد للحاسبات الالكترونية فى صناعة الفنادق قد زاد من أهمية تصميم دليل الحسابات بطريقة منظمة من أجل التكيف مع نظم التشغيل الالكترونى للبيانات Electronic Data Processing ويمكن إيضاح نموذج لدليل الحسابات فى صناعة الفنادق على النحو التالى:

أولا : حسابات قائمة المركز المالى ويمكن تصنيفها إلى أصول ويرمز لها بالرقم 1 وخصوم وحقوق الملكية يرمز لها بالرقم 2 ويتفرع كل منها إلى حسابات رئيسية على مستوى الرقمين ثم إلى حسابات مساعدة على مستوى الثلاثة أرقام، ثم إلى حسابات فرعية على مستوى أربعة أرقام...... وهكذا.

ثانيا : حسابات النتيجة وهى التى تبين حسابات الإيرادات والمصروفات وينتج عن مقابلتها معا نتيجة النشاط العادى للفندق وتصنف إلى مجموعتين:

المصروفات ويرمز لها بالرقم 3

الإيرادات ويرمز لها بالرقم 4

ويلى ذلك تصنيف المصروفات غير المباشرة (العامة) كما سيرد إيضاحها فيما بعد إلى:

المصروفات العمومية والإدارية ويرمز لها بالرقم 5

المصروفات التسويقية ويرمز لها بالرقم 6

مصروفات الطاقة ويرمز لها بالرقم 7

مصروفات الصيانة والإصلاحات ويرمز لها بالرقم 8

الأعباء الثابتة ويرمز لها بالرقم 9

ونورد فيما يلى دليل الحسابات على مستوى الحسابات الرئيسية فى أحد الفنادق.

| | |
|---|---|
| 1 | الأصول |
| | وتصنف الى الحسابات الرئيسية الآتية: |
| 11 | النقدية |
| 12 | حسابات تحت التحصيل |
| 13 | المخزون |
| 14 | مصروفات مدفوعة مقدما |
| 15 | حسابات مدنية غير متداولة |
| 16 | الاستثمارات |
| 17 | الأصول الثابتة |
| 18 | أصول أخرى |
| 2 | الخصوم وحقوق الملكية |
| | وتصنف الى الحسابات الرئيسية الآتية |
| 21 | حسابات تحت الدفع |
| 22 | المصروفات المستحقة |
| 23 | الايداعات المقدمة |
| 24 | خصوم متداولة أخرى |
| 25 | خصوم طويلة الأجل |
| 26 | المخصصات |
| 27 | الاحتياطيات |
| 28 | حقوق الملكية |
| 3 | المصروفات |
| | وتبوب الى الحسابات الرئيسية التالية: |
| 31 | مصروفات قسم الغرف |
| 32 | تكلفة الطعام المستهلك |

| | |
|---|---|
| 33 | تكلفة المشروبات المستهلكة |
| 34 | مصروفات قسم الطعام |
| 35 | مصروفات قسم المشروبات |
| 36 | مصروفات قسم الهاتف |
| 37 | مصروفات قسم مغسلة النزلاء |
| 38 | مصروفات قسم الجراج وانتظار السيارات |

4 الإيرادات

وتصنف الى الحسابات الرئيسية الآتية:

| | |
|---|---|
| 41 | إيرادات قسم الغرف |
| 42 | إيرادات قسم الطعام |
| 43 | إيرادات قسم المشروبات |
| 44 | إيرادات قسم الهاتف |
| 45 | إيرادات قسم مغسلة النزلاء |
| 46 | إيرادات قسم الجراج وانتظار السيارات |
| 47 | الإيجارات والإيرادات الأخرى. |

## الدليل التفصيلى للحسابات فى صناعة الفنادق

ونوضح فيما يلى الدليل التفصيلى للحسابات فى صناعة الفنادق على مستوى ثلاثة حسابات:

| حساب فرعى | حساب رئيسى | حساب اجمالى | اسم الحساب |
|---|---|---|---|
| | | 1 | الأصول |
| | 11 | | النقدية |
| 111 | | | عهد مالية بالخزينة |
| 112 | | | النقدية بمصرف الوحدة ـ عملة محلية |
| 113 | | | النقدية بمصرف الوحدة ـ عملة أجنبية |
| 114 | | | ودائع مصرفية تحت الطلب |
| | 12 | | حسابات تحت التحصيل |
| 121 | | | النزلاء |
| 122 | | | العملاء (المستأجرين) |
| 123 | | | أوراق القبض |
| 124 | | | صكوك تحت التحصيل |
| | 13 | | المخزون |
| 131 | | | مخزن المؤن |
| 132 | | | مخزن المشروبات |
| 133 | | | مخزن المفروشات |
| 134 | | | مخزن مهمات وأدوات الطعام والمشروبات |
| 135 | | | مخزن مهمات الغرف |
| | 14 | | مصروفات مدفوعة مقدما |
| 141 | | | مرتبات مدفوعة مقدما |
| 142 | | | مدفوعات مقدمة للمشتريات |
| 143 | | | تأمينات أصول مقدمة |

| | | |
|---|---|---|
| 144 | | صيانة |
| 145 | | ايجار |
| 146 | | عقود اعلانات |
| 147 | | تراخيص |
| | 15 | حسابات مدينة غير متداولة |
| 151 | | عملاء |
| 152 | | أوراق القبض |
| 153 | | مديرين |
| 154 | | موظفين |
| | 16 | الاستثمارات |
| 161 | | أسهم |
| 162 | | سندات |
| 163 | | أسهم فى شركات تابعة |
| 164 | | شهادات مصرفية |
| | 17 | الأصول الثابتة |
| 171 | | الأراضى |
| 172 | | المبانى |
| 173 | | الأثاث |
| 174 | | السيارات |
| 175 | | المعدات |
| 176 | | أدوات الصينى والزجاجيات والفضيات |
| 177 | | أوانى وأدوات المطبخ |
| 178 | | عقود ايجارية طويلة الأجل |

| | | |
|---|---|---|
| | 18 | أصول أخرى |
| 181 | | مصروفات ماقبل الأفتتاح |
| 182 | | تكلفة إصدار السندات المؤجلة |
| 183 | | حقوق امتيازات |
| 184 | | العلامات التجارية |
| 185 | | الاسماء التجارية |
| | | |
| | 2 | الخصوم وحقوق الملكية |
| | 21 | حسابات تحت الدفع |
| 211 | | أوراق الدفع |
| 212 | | الدائنون |
| | | |
| | 22 | المصروفات المستحقة |
| 221 | | مرتبات وأجور |
| 222 | | فوائد |
| 223 | | مكافآت الإدارة |
| 224 | | أتعاب مراجعة الحسابات |
| 225 | | مصروفات هاتف وبرقيات |
| 226 | | مصروفات وقود |
| 227 | | تأمينات اجتماعية |
| 228 | | ضرائب |
| | | |
| | 23 | الإيداعات المقدمة |
| 231 | | من النزلاء |
| 232 | | من العملاء |
| 233 | | من المستأجرين |

| الحساب | الرقم | الرقم الفرعي |
|---|---|---|
| **خصوم متداولة أخرى** | 24 | |
| أمانات نزلاء | | 241 |
| إعلانات تجارية مستحقة | | 242 |
| عمولة وكلاء السياحة | | 243 |
| **خصوم طويلة الأجل** | 25 | |
| قروض | | 251 |
| أوراق الدفع | | 252 |
| ضرائب دخل مؤجلة | | 253 |
| مكافآت مؤجلة | | 254 |
| **المخصصات** | 26 | |
| مخصص إهلاك الصينى | | 261 |
| مخصص إهلاك الفضيات والزجاجيات | | 262 |
| مخصص إهلاك بياضات الغرف | | 263 |
| مخصص إهلاك بياضات الطعام والمشروبات | | 264 |
| مخصص إهلاك المبانى | | 265 |
| مخصص إهلاك الاثاث | | 266 |
| مخصص إهلاك المعدات | | 267 |
| مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها | | 268 |
| **الاحتياطيات** | 27 | |
| احتياطى إحلال واضافات للمعدات | | 271 |
| احتياطى تجديد المهمات | | 272 |
| احتياطى عام | | 273 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 28 | | حقوق الملكية |
| 281 | | | رأس مال الأسهم الممتازة |
| 282 | | | رأس مال الأسهم العادية |
| 283 | | | الأرباح المحتجزة |
| 284 | | | صافي الدخل |
| | | 3 | المصروفات |
| | 31 | | مصروفات قسم الغرف |
| 31 | | | المرتبات والأجور وملحقاتها |
| 32 | | | العمولات |
| 33 | | | نقل النزلاء |
| 34 | | | غسيل وتنظيف جاف |
| 35 | | | إهلاك بياضات قسم الغرف |
| 36 | | | مهمات التشغيل |
| 37 | | | مصروفات الحجز |
| 38 | | | مصروفات متنوعة أخرى |
| | 32 | | تكلفة الطعام |
| 321 | | | تكلفة الطعام المستهلك |
| 322 | | | تكلفة نقل وتخزين وتسليم المواد الغذائية |
| 323 | | | تكلفة وجبات غذائية للعاملين |
| | 33 | | تكلفة المشروبات |
| 331 | | | تكلفة المشروبات المستهلكة |
| 332 | | | رسوم جمركية على مشتريات المشروبات |
| 333 | | | نقل وتحزين المشروبات |

| | | |
|---|---|---|
| 334 | | تكلفة مشروبات العاملين |
| | 34 | مصروفات قسم الطعام |
| 341 | | المرتبات والأجور ملحقاتها |
| 342 | | إهلاك الصينى والزجاجيات والفضيات |
| 343 | | تزيين صالات الطعام. |
| 344 | | غسيل وكى بياضات صالات الطعام |
| 345 | | الرخص والرسوم |
| 346 | | عمولة وكلاء السياحة |
| 347 | | الوقود |
| 348 | | مهمات التشغيل |
| 349 | | مصروفات متنوعة أخرى |
| | 35 | مصروفات قسم المشروبات |
| 351 | | المرتبات والأجور وملحقاتها |
| 352 | | إهلاك الصينى والزجاج والفضيات |
| 353 | | تزيين صالات المقاهى |
| 354 | | غسيل وتنظيف بياضات صالات المقاهى |
| 355 | | الرخص والرسوم |
| 356 | | عمولة وكلاء السياحة |
| 357 | | الوقود |
| 358 | | الموسيقى وبرامج التسلية |
| 359 | | مهمات التشغيل |
| | 36 | مصروفات قسم الهاتف |
| 361 | | تكلفة المكالمات |
| 362 | | الأجور والمرتبات وملحقاتها |

| | | | |
|---|---|---|---|
| 363 | | | إهلاك الأجهزة والمعدات |
| 364 | | | مهمات التشغيل |
| 365 | | | غسيل وتنظيف جاف |
| 366 | | | مصروفات متنوعة أخرى |
| | 37 | | مصروفات قسم مغسلة النزلاء |
| 371 | | | المرتبات والأجور وملحقاتها |
| 372 | | | مهمات الغسيل والتنظيف |
| 373 | | | مهمات التشغيل |
| 374 | | | إهلاك معدات المغاسل |
| 375 | | | مصروفات متنوعة أخرى |
| | 38 | | مصروفات قسم الجراج والانتظار |
| 381 | | | المرتبات والأجور وملحقاتها |
| 382 | | | تكلفة الرخص والرسوم |
| 383 | | | مهمات التشغيل |
| 384 | | | مصروفات متنوعة أخرى |
| | | 4 | الإيرادات |
| | 41 | | إيرادات قسم الغرف |
| 411 | | | إيرادات غرف نزلاء (عاديين) |
| 412 | | | إيرادات غرف نزلاء مؤسسات |
| 413 | | | إيرادات غرف نزلاء مجموعات |
| 414 | | | إيرادات غرف نزلاء استخدام يومى |
| 415 | | | إيرادات غرف نزلاء مستديمين |
| 416 | | | إيرادات تأجير الصالات والأجنحة |

| | | |
|---|---|---|
| (419) | | المسموحات |
| | 42 | ايرادات قسم الطعام |
| 421 | | مبيعات الطعام بالصالات |
| 422 | | مبيعات الطعام خدمة الغرف |
| 423 | | مبيعات الطعام حفلات |
| (429) | | المسموحات |
| | 43 | إيرادات قسم المشروبات |
| 431 | | مبيعات مشروبات بالمقاهى |
| 432 | | مبيعات مشروبات خدمة الغرف |
| 433 | | مبيعات مشروبات الحفلات |
| (439) | | المسموحات |
| | 44 | إيرادات قسم الهاتف |
| 441 | | مكالمات محلية |
| 442 | | مكالمات خارجية |
| 443 | | مكالمات دولية |
| 444 | | عمولة المكالمات |
| 445 | | برقيات |
| (449) | | المسموحات |
| | 45 | إيرادات قسم مغسلة النزلاء |
| 451 | | إيراد غسيل نزلاء |
| 452 | | إيراد تنظيف جاف ـ نزلاء |
| 453 | | إيراد غسيل وتنظيف لأطراف خارجية |

| | | |
|---|---|---|
| 454 | | رفى وإصلاح ملابس |
| (459) | | المسموحات |
| | 46 | إيرادات قسم الجراج والانتظار |
| 461 | | إيرادات خدمات التخزين |
| 462 | | إيرادات خدمات الانتظار |
| 463 | | إيرادات خدمات الغسيل والتلميع |
| 464 | | إيرادات خدمات الإصلاحات |
| 465 | | مبيعات البضاعة |
| (469) | | المسموحات |
| | 47 | الإيجارات والإيرادات الأخرى |
| 471 | | إيجارات (مكاتب / محلات / نوادى / أخري) |
| 472 | | إيرادات حقوق الامتياز (محلات) |
| 473 | | إيرادات عمولات |
| 474 | | الخصم النقدى المكتسب |
| 475 | | إيراد الألعاب الالكترونية |
| 476 | | المقدمات والتأمينات الضائعة |
| 477 | | دخل فوائد دائنةمبيعات الخردة والمخلفات |
| 478 | | مبيعات الخردة والمخلفات |
| 479 | | إيرادات متنوعة أخرى |
| | | 5 المصروفات العمومية والإدارية |
| | 51 | المرتبات والأجور وملحقاتها |
| 511 | | المرتبات والأجور |
| 512 | | تأمينات اجتماعية |

| | | |
|---|---|---|
| 513 | | مزايا العاملين |
| 514 | | وجبات غذائية ومشروبات |
| | 52 | مهمات التشغيل |
| 521 | | أدوات كتابية ومطبوعات |
| 522 | | مهمات نظافة |
| 523 | | اشتراكات فى الهيئات والمجلات |
| | 53 | مصروفات خدمية |
| 531 | | الائتمان والتحصيل |
| 532 | | معالجة البيانات |
| 533 | | الموارد البشرية |
| 534 | | المراجعة الداخلية |
| | 54 | البريد والهاتف |
| 541 | | البريد |
| 542 | | الهاتف |
| 543 | | البرقيات |
| | 55 | أقساط التأمين |
| | 56 | التبرعات |
| | 57 | خسائر متنوعة |
| 571 | | العجز والزيادة فى النقدية |
| 572 | | الفقد والتلف |
| 573 | | ديون معدومة |
| | 58 | الأتعاب المهنية |
| | 59 | مصروفات عمومية أخرى |

| | | |
|---|---|---|
| | 6 | المصروفات التسويقية |
| | 61 | مصروفات قسم المبيعات |
| 611 | | المرتبات والأجور وملحقاتها |
| 612 | | الرسوم والاشتراكات |
| 613 | | مهمات التشغيل |
| 614 | | البريد والهاتف والبرقيات |
| 615 | | المعارض التجارية |
| 616 | | السفر والضيافة |
| 617 | | أخرى |
| | 62 | مصروفات الحجز |
| 621 | | المرتبات والأجور وملحقاتها |
| 622 | | مهمات التشغيل |
| 623 | | البريد والبرقيات والهاتف |
| 624 | | أتعاب الحجز |
| 625 | | التدريب |
| 626 | | عمولات وكالات السفر |
| 627 | | أخرى |
| | 63 | الإعلان وترويج المبيعات |
| 631 | | المرتبات والأجور وملحقاتها |
| 632 | | البريد المباشر |
| 633 | | أتعاب عن خدمات خارجية |
| 634 | | الطباعة داخل الفندق |
| 635 | | الإعلانات خارج الفندق |
| 636 | | المواد الإعلانية فى نقاط البيع |

| | | | |
|---|---|---|---|
| 637 | | | الإعلانات بالصحف والمجلات |
| 638 | | | الإعلانات بالاذاعة المرئية والمسموعة |
| 639 | | | أخرى |
| | | 7 | مصروفات الصيانة والإصلاحات |
| | 71 | | المرتبات والأجور وملحقاتها |
| 711 | | | المرتبات والأجور |
| 712 | | | مزايا العاملين |
| 713 | | | تأمينات اجتماعية |
| 714 | | | وجبات غذائية للعاملين |
| | 72 | | الصيانة والإصلاحات |
| 721 | | | المبانى |
| 722 | | | الستائر والمفروشات |
| 723 | | | المعدات الميكانيكية والكهربائية |
| 724 | | | معدات المطابخ |
| 725 | | | معدات المغاسل |
| 726 | | | المصاعد |
| 727 | | | غطاء الأرضيات |
| 728 | | | الأثاثات |
| 729 | | | تجميل الأراضى |
| | 73 | | مهمات التشغيل |
| | 74 | | الطلاء والزخرفة |
| | 75 | | إزالة النفايات |
| | 76 | | حمام السباحة |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 77 | | ملابس العاملين |
| | 78 | | أخرى |
| | | 8 | مصروفات الطاقة |
| | 81 | | الكهرباء |
| | 82 | | الوقود |
| | 83 | | البخار |
| | 84 | | المياه |
| | (85) | | مصروفات مستردة |
| | (86) | | أعباء الأقسام التشغيلية |
| | | 9 | الأعباء الثابتة |
| | 91 | | الإيجارات |
| 911 | | | أراضى ومبانى |
| 912 | | | أجهزة معالجة البيانات |
| 913 | | | معدات الهاتف |
| 914 | | | أخرى |
| | 92 | | الضرائب بخلاف الدخل والمرتبات |
| 921 | | | ضرائب عقارية |
| 922 | | | ضرائب المنافع |
| 923 | | | أخرى |
| | 93 | | مصروفات الفوائد |
| 931 | | | الرهون العقارية |
| 932 | | | أوراق الدفع |
| 933 | | | قروض طويلة الأجل |

| | | |
|---|---|---|
| 934 | | استهلاك التكاليف التمويلية المؤجلة |
| 935 | | أخرى |
| | 94 | مصروفات الإهلاكات |
| 941 | | المبانى |
| 942 | | الأثاثات |
| 943 | | المعدات |
| 944 | | الأجهزة |
| 945 | | أصول رأسمالية |
| 946 | | مصروفات التأسيس |
| 947 | | أصول غير ملموسة |

# خلاصة المبحث الثالث

عرضنا فى هذا المبحث شرحا وافيا لماهية دليل الحسابات والهدف من إعداده وخطوات إعداده، وإتماما للفائدة قدمنا نموذجا لهذا الدليل فى أحد الفنادق على مستوى الحسابات الإجمالية والرئيسية والفرعية.

هذا وقد تضمن الدليل حسابات قائمة المركز المالى (الميزانية) مبوبة إلى الأصول والخصوم وحقوق الملكية بالتطبيق على صناعة الفنادق، علاوة على حسابات النتيجة من إيرادات ومصروفات وأخيرا المصروفات غير المباشرة والتى تم تبويبها إلى خمس مجموعات هى:

المصروفات العمومية والإدارية، المصروفات التسويقية

مصروفات الصيانة والإصلاحات، مصروفات الطاقة

الأعباء الثابتة.

# أسئلة للمناقشة

ـ ما المقصود بدليل الحسابات؟

ـ ما الهدف من إعداد دليل الحسابات؟

ـ ما هى خطوات إعداد دليل الحسابات؟

ـ المطلوب تصميم دليل الحسابات فى أحد الفنادق:

(أ ) على أساس الحسابات الإجمالية

(ب) على أساس الحسابات الرئيسية

(جـ) على أساس الحسابات الفرعية

# الفصل الثالث

# قياس نتائج الأعمال والمركز المالى فى صناعة الفنادق

**المبحث الأول :** قوائم إيرادات ومصروفات الأقسام التشغيلية

**المبحث الثانى:** القوائم المبوبة للمصروفات غير المباشرة

**المبحث الثالث:** القوائم المالية العامة



# مقدمة

يعتبر وجود النظام الموحد للحسابات Uniform System of Accounts فى الفنادق والذى تم اقتراحه بمعرفة إتحاد الفنادق الأمريكى بمدينة نيويورك فى عام ١٩٢٦[1]، أحد الوسائل الأساسية لإعداد وعرض القوائم المالية بما يمكن من عقد المقارنات والتحليلات بين الفنادق المختلفة وبين أداء الفندق من فترة لأخرى. خاصة وأن هناك تباينا شديدا بين الفنادق فى طريقة إعداد حساباتها . كما يفيد وجود هذا النظام فى توحيد طريقة حساب المصروفات المختلفة وتصنيفها فهى تقيد وتصنف وتعالج بنفس الطريقة فى جميع الفنادق المستخدمة للنظام وهذا يساعد كثيرا فى عقد المقارنات بين الفنادق وبعضها البعض محليا وعالميا.

ويعتمد النظام الموحد لحسابات الفنادق على تبويب مصادر الإيرادات والمصروفات وتخصيصها على أقسام الفندق، ويتم قياس نتائج الأعمال وبيان المركز المالى للفندق عن طريق إعداد القوائم الآتية:

1 ـ إعداد قوائم لإيرادات ومصروفات الأقسام التشغيلية حيث تتضمن إيرادات كل قسم ومصروفاته المباشرة مثل قسم الغرف وقسم الطعام وقسم المشروبات وقسم الهاتف وقسم مغسلة النزلاء وقسم حمامات السباحة وملاعب التنس بالإضافة إلى أى أقسام أخرى تدار لحساب الفندق كصالونات الحلاقة والتجميل والمحلات التجارية المختلفة.

2 ـ إعداد قوائم تبويب المصروفات غير المباشرة، وهى تختص بالأقسام الخدمية ومثال ذلك المصروفات العمومية والإدارية، ومصروفات قسم المبيعات والتسويق، ومصروفات الوقود والقوى المحركة، ومصروفات قسم الصيانة والإصلاحات، ومصروفات قسم الموارد البشرية، ومصروفات قسم معالجة البيانات... الخ.

---

(1) - Hotel Association of New York City, Inc., "Uniform System of Accounts For Hotels", ninth ed., New York, 1988.

3- إعداد قائمة تتضمن الأعباء الثابتة بالفندق وهى المصروفات التى لا ترتبط بحجم إيرادات الفندق ولكنها ترتبط بالفندق كأعباء دورية مثل إيجار مبنى الفندق فى حالة الفنادق المؤجرة، وأقساط التأمين والضرائب العقارية والإهلاكات.

4- اعداد قائمة الدخل حسب الأقسام، وهى عبارة عن كشف مفصل لإجمالى الإيرادات والمصروفات للأقسام الفنية (التشغيلية) التى تدر الإيرادات الرئيسية للفندق، وكلما كانت إيرادات ومصروفات أحد الاقسام التشغيلية هامة ومعنوية، فإنه يجب إدراجها منفصلة فى هذه القائمة. وتهدف هذه القائمة إلى بيان نتائج أعمال الفندق عن فترة معينة.

5- إعداد القوائم المالية العامة والتى تتضمن كما سيرد إيضاحة فى هذا الفصل قائمة الدخل العامة وقائمة المركز المالى وقائمة حقوق الملكية وقائمة التدفق النقدى.

وتجدر الإشارة الى أنه قبل إعداد القوائم المالية التفصيلية والعامة السابقة الذكر، يجب أن تتم عملية جرد وتقييم للأصول الثابتة والمتداولة ثم مقارنة الجرد الفعلى من واقع كشوف الجرد مع الجرد الدفترى لاكتشاف العجز أو الزيادة ثم إجراء التسويات الجردية المختلفة. ويتم تطبيق نفس المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها فى إعداد القوائم المالية للفندق، أى أنه بنفس الأسلوب المتبع عند إعداد الحسابات الختامية والميزانية فى المنشآت الأخرى[1] ولكن الاختلاف الرئيسى يظهر فى أن نظام الحسابات الموحد فى الفنادق يتيح إعداد حساب نتيجة (قائمة إيرادات ومصروفات) لكل قسم من الأقسام التشغيلية. يضاف لذلك أننا نطبق قاعدة الاستحقاق المتعارف عليها والتى تقضى بأن يرحل إلى قوائم النتيجة المختلفة جميع الإيرادات التى تخص الفترة المالية المعد عنها هذه القوائم بصرف النظر عما إذا كانت هذه الإيرادات قد حصلت فعلا أو لم تحصل خلال الفترة، كذلك جميع المصروفات التى تخص الفترة المالية بصرف النظر عما إذا كانت هذه المصروفات قد دفعت فعلا أو لم تدفع بعد. ولسوف نتعرض لهذه القوائم بالتفصيل من حيث محتوياتها وكيفية إعدادها فى هذا الفصل.

---

(1) لمزيد من الإيضاح والتفاصيل فيما يتعلق بالتسويات الجردية والمبادئ المحاسبية ذات العلاقة يمكن الرجوع الى مراجع المحاسبة المالية

# المبحث الأول

# قوائم إيرادات ومصروفات الأقسام التشغيلية

### *الأهداف التعليمية*

ينبغي بعد دراستك هذا المبحث، أن تكون قادراً على:

1 ـ معرفة طبيعة الإيرادات والمصروفات المتعلقة بكل قسم

2 ـ فهم محتويات كل قائمة والهدف من إعدادها

3 ـ إعداد قوائم إيرادات ومصروفات أقسام التشغيل بالفندق

4 ـ العلاقة بين هذه القوائم والقوائم المالية العامة للفندق.

5 ـ تقييم أداء الأقسام التشغيلية بالفندق.

## 1-1 قسم الغرف

### أولاً : الإيرادات Revenues

يمكن تبويب إيرادات قسم الغرف إلى:

أ ـ إيرادات الغرف المؤجرة للنزلاء ويمكن تصنيفها إلى:

نزلاء عاديين (السائحين) ـ نزلاء مؤسسات (بخصم) نزلاء حكومة أو قوات مسلحة (بخصم) ـ نزلاء دورات تدريبية ـ نزلاء مؤتمرات المؤسسات والاتحادات والجمعيات ـ نزلاء مجموعات (أفواج سياحية)

ب ـ نزلاء بصفة مستديمة Permanent

عبارة عن النزلاء الذين يقيمون بالفندق لفترة ممتدة بموجب عقود رسمية.

جـ ـ إيرادات تأجير الأجنحة والقاعات والصالات

ويشمل هذا البند الإيرادات الناتجة عن تأجير الصالات أو القاعات لأغراض إقامة المؤتمرات أو الندوات أو المعارض أو عرض الأزياء... الخ

### ثانيا : المسموحات Allowances

تمثل قيمة الخصومات أو التنزيلات من أرقام الإيرادات طبقا للأسعار المعتمدة إمّا نتيجة لخطأ مادى وذلك بتحميل حساب النزيل بأكثر من الأسعار التى سبق وإن تم الاتفاق عليها بموجب تأكيد الحجز أو بمنح النزيل خصما خاصا إما لطول مدة إقامته بالفندق أو لاعتبارات خاصة كتنشيط وترويج أعمال الفندق أو كالخصم الممنوح لوكلاء السياحة أو لموظفى شركات الطيران

ويكون صافى الإيرادات عبارة عن إجمالى الإيرادات خلال الفترة مطروحا منها المسموحات، وأى خصم منح للنزلاء أو للعملاء.

## ثالثا : المصروفات Expenses

### *1ـ الأجور والمرتبات Salaries & Wages*

يتضمن هذا الحساب إجمالى أجور ومرتبات موظفى قسم الغرف وأجر العمل الإضافى وأجر الإجازات والمكافآت والحوافز وأجور العمال المؤقتين

### *2 ـ مزايا العاملين Employee Benefits*

ويدرج فى هذا الحساب قيمة التأمينات الاجتماعية والمعاشات الخاصة بموظفى قسم الغرف، بالإضافة إلى تكلفة الوجبات الغذائية والمشروبات المقدمة لهم.

### *3ـ العمولات Commissions*

يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة العمولات أو الأتعاب المستحقة والمدفوعة لوكلاء السياحة نظير إيرادات الغرف التى تم حجزها عن طريقهم.

### *4 ـ نقل النزلاء Guest Transportation*

ويمثل هذا البند تكلفة نقل النزلاء إلى ومن الفندق، وبالتالى يتم تحميل هذا الحساب بقيمة هذه التكلفة.

### *5 ـ غسيل وتنظيف جاف Laundary & Dry cleaning*

يحمل هذا الحساب بتكلفة الغسيل والتنظيف الجاف وفقا للفواتير الواردة من موردى هذه الخدمات. أما إذا تم الغسيل والتنظيف الجاف بقسم الغسيل والكى بالفندق فيتم حصر تكلفته ثم يحدد نصيب قسم الغرف من هذه التكلفة.

ويحمل هذا الحساب أيضا بتكلفة التنظيف الجاف للستائر ومظلات النوافذ وأغطية الأثاث والسجاجيد.....الخ

### 6 ـ *البياضات Linen*

يحمل هذا الحساب بتكلفة أو إيجار البياضات التى تتضمن المناشف وماشيات الحمامات الموضوعة بغرف النزلاء.

أو يحمل هذا الحساب بقيمة مصروف إهلاك البياضات من واقع قوائم الجرد الفعلى الذى يجرى كل فترة. وهو عبارة عن نتيجة: جرد البياضات أول المدة بالمخازن والاستعمال + المشتريات ـ الجرد الفعلى آخر المدة بالمخازن والاستعمال[1].

ولايضاح هذه المعالجة دعنا نفترض المثال الآتى:

رصيد البياضات أول السنة 100 000 دينار ـ المشتريات خلال السنة 40 000 دينار ـ الجرد الفعلى آخر السنة 90 000 بالاستعمال، 35 000 بالمخزن العام.

وعلى ضوء ماسبق يمكن تحديد تكلفة البياضات التى تحمل ضمن مصروفات قسم الغرف كالآتى:

| | | |
|---|---|---|
| رصيد البياضات أول السنة | | 100 000 |
| + المشتريات خلال السنة | | 40 000 |
| | | 140 000 |
| (ـ) الجرد الفعلى آخر السنة | | |
| بالاستعمال | 90 000 | |
| بالمخزن العام | 35 000 | |
| | | 125 000 |
| مصروفات إهلاك البياضات | | 15 000 |

(1) د. خيرت ضيف، محاسبة الأقسام والفروع ومحاسبة الفنادق، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1979 ص 235

ويمكن تصوير حساب البياضات على النحو التالى:

حـ / البياضات

| المبلغ | البيان | المبلغ | البيان |
|---|---|---|---|
| 100000 | رصيد أول السنة | 15000 | من حـ / قسم الغرف |
| 40000 | الى النقدية | 125000 | رصيد آخر السنة |
| | | | 90000 الاستعمال |
| | | | 35000 المخازن |
| 140000 | | 140000 | |

كما يمكن اتباع طريقة مخصص الإهلاك السنوى بأن يتم تحميل قسم الغرف بقيمة إهلاك البياضات نتيجة ما يطرأ عليها من تلف نتيجة الاستعمال والتقادم، وفى العادة يتم تقدير نسبة مئوية لإهلاك البياضات ـ مقدرة على ضوء الخبرة السابقة ـ الموجودة بغرف النزلاء فى تاريخ الجرد الفعلى لمقابلة هذا التلف.

### 7 ـ *مهمات التشغيل Operating Supplies*

تشمل مهمات التشغيل البنود الآتية:

ـ مهمات النظافة: Cleaning Supplies

تمثل تكلفة المهمات اللازمة للحفاظ على غرف النزلاء والطرقات والصالات العامة بالفندق فى حالة صحية ونظيفة مثل المهمات اللازمة لإبادة الحشرات والتطهير. وفى حالة أداء ما سبق عن طريق شركات متخصصة فى هذا المجال نظير أتعاب معينة، فإن هذه الأتعاب تمثل تكلفة النظافة التى يحمل بها هذا البند.

ـ مهمات النزلاء: Guest Supplies

تمثل تكلفة مهمات غرف النزلاء مثل تزويد الغرف ببعض الزهور والفازات وصابون الوجه وورق النظافة وأدوات كتابية ومطبوعات وورق الخطابات ومساحات الأحذية وكبريت وشماعات ملابس.... الخ

ـ الأدوات الكتابية والمطبوعات: Printing & Stationery

يجعل هذا البند مدينا بقيمة تكلفة الأدوات الكتابية والمطبوعات المستخدمة بواسطة قسم الغرف وذلك بخلاف الأدوات الكتابية والمطبوعات الواردة تحت بند مهمات النزلاء سالف الذكر.

ـ ملابس العاملين بقسم الغرف : Uniforms

يحمل هذا الحساب بتكلفة الزى الذى يرتديه العاملون بقسم الغرف، ويشمل المرايل والبنطلونات والقمصان وأربطة العنق وأغطية الرأس.... ألخ.

*8ـ مصروفات الحجز : Reservations*

يحمل هذا الحساب بتكلفة خدمة الحجز ونظام الحجز المركزى متضمنا مصروفات الهاتف والبرقيات التى تخص قسم الغرف.

*9ـ مصروفات متنوعة أخرى*

يقيد فى هذا الحساب أى بنود تخص قسم الغرف ولم تصنف تحت أى من الحسابات السابقة مثل تكلفة شراء جداول مواعيد الطائرات.

ويوضح النموذج (3-1) محتويات قائمة إيرادات ومصروفات قسم الغرف

النموذج (3-1)

فندق الرابطة

قائمة إيرادات ومصروفات قسم الغرف

عن السنة المالية المنتهية فى 12/31/....19

| البيان | | |
|---|---|---|
| الإيرادات | | |
| نزلاء ـ عاديين | × | |
| نزلاء ـ مجموعات | × | |
| نزلاء ـ بموجب عقود مستديمة | × | |
| الصالات العامة | × | |
| مجموع ايرادات قسم الغرف | ××× | |
| ناقصا: المسموحات والخصومات | (×) | |
| صافى ايرادات قسم الغرف | | ×× |
| المصروفات | | |
| المرتبات والأجور | × | |
| مزايا العاملين | × | |
| مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها | ×× | |
| المصروفات الأخرى | | |
| عمولات | × | |
| عقود النظافة | × | |
| انتقالات النزلاء | × | |
| غسيل وكى وتنظيف | × | |
| بياضات | × | |
| مهمات التشغيل | × | |
| الحجز | × | |
| ملابس العاملين | × | |
| أخرى | × | |
| مجموع المصروفات الأخرى | ×× | |
| مجموع مصروفات قسم الغرف | | (××) |
| صافى دخل (خسارة) القسم | | × |

# مثال تطبيقى

البيانات التالية خاصة بالأرصدة المستخرجة من دفاتر أحد الفنادق بطرابلس عن السنة المالية المنتهية فى 1991/12/31، وذلك بالنسبة لقسم الغرف:

500 000 إيرادات غرف النزلاء

150 000 إيرادات الصالات والقاعات

30 000 المسموحات

100 000 المرتبات والأجور

20 000 مزايا العاملين

10 000 عمولات شركات سياحية

40 000 مهمات التشغيل

30 000 غسيل وتنظيف

5 000 الوجبات الغذائية للعاملين

5 000 مصروفات حجز

10 000 انتقالات النزلاء

8 000 مصروفات أخرى

100 000 البياضات والمفروشات

وإذا علمت البيانات الآتية:

- قدرت قيمة البياضات والمفروشات على أساس الجرد الفعلى آخر السنة بمبلغ 95000 دينار.

ـ ان نصيب قسم الغرف من المطبوعات والأدوات الكتابية يقدر بمبلغ 7000 دينار ولم يتم قيده حتى نهاية السنة.

ـ تتضمن إيرادات الصالات والقاعات ماقيمته 20000 دينار محصل مقدما نظير دورة تدريبية ستعقد بالفندق فى شهر مايو 1992.

ـ هناك عمولات وكلاء سياحة مستحقة عن الفترة قيمتها 5000 دينار.

المطلوب:

ـ إعداد قائمة إيرادات ومصروفات قسم الغرف عن السنة المنتهية فى 1991/12/31.

ـ بيان أثر البيانات السابقة على قائمة المركز للفندق كما تظهر فى 1991/12/31.

ثانيا: بيان الأثر على قائمة المركز المالى فى 1991/12/31.

**أولاً :**

## قائمة إيرادات ومصروفات قسم الغرف
## عن السنة المنتهية
## فى 1991/12/31

| البيان | | | |
|---|---|---|---|
| الإيرادات | | | |
| غرف النزلاء | 500 000 | | |
| الصالات والقاعات | 130 000 | | |
| إجمالى الإيرادات | | 630 000 | |
| ناقصا : المسموحات | | 30 000 | |
| صافى إيرادات قسم الغرف | | | 600 000 |
| المصروفات | | | |
| المرتبات والأجور | 100 000 | | |
| مزايا العاملين | 20 000 | | |
| الوجبات الغذائية للعاملين | 5000 | | |
| مجموع المرتبات وملحقاتها | | 125 000 | |
| المصروفات الأخرى | | | |
| عمولات شركات سياحية | 15 000 | | |
| مهمات التشغيل | 40 000 | | |
| غسيل وتنظيف | 30 000 | | |
| مصروفات حجز | 5 000 | | |
| انتقالات نزلاء | 10 000 | | |
| بياضات | 5 000 | | |
| مطبوعات وأدوات كتابية | 7 000 | | |
| مصروفات أخرى | 8 000 | | |
| مجموع المصروفات الأخرى | | 120 000 | |
| | | | 245 000 |
| صافى دخل قسم الغرف | | | 355 000 |

**ثانيا:** بيان الأثر على قائمة المركز المالى فى 1991/12/31

| | | |
|---|---|---|
| الأصول | | |
| أصول متداولة | | |
| ________ | | |
| ________ | | |
| ________ | | |
| أصول ثابتة | | |
| بياضات ومفروشات | 100 000 | |
| ـ مجمع إهلاك البياضات | 5000 | |
| | | 95 000 |
| أصول أخرى | | |
| ________ | | |
| ________ | | |
| الخصوم وحقوق الملكية | | |
| خصوم متداولة | | |
| إيرادات صالات مقدمة | 20 000 | |
| عمولات مستحقة لوكلاء السياحة | 5000 | |

إرشادات على الحل:

1 ـ تقدر قيمة مصروف إهلاك البياضات بالغرق بين رصيد البياضات أول المدة مطروحا منه رصيد البياضات آخر المدة أى:

100 000 ـ 95 000 = 5 000 دينار

ويكون قيد اليومية الخاص بذلك،

5 000 من حـ / مصروف اهلاك البياضات

5 000 إلى حـ / مجمع اهلاك البياضات

2 ـ قيد نصيب قسم الغرف من المطبوعات والأدوات الكتابية المنصرفة من المخزن العام

7 000 من حـ / مصروفات قسم الغرف

7 000 إلى حـ / المخزن العام

إثبات قيمة مطبوعات وأدوات كتابية منصرفة لقسم الغرف خلال العام

3ـ تظهر قيمة إيرادات الصالات المحصلة مقدما والتى تخص الفترة التالية بقائمة المركز المالى ضمن الخصوم المتداولة تطبيقا لقاعدة الاستحقاق المتعارف عليها.

إيرادات الصالات التى تخص العام = 150 000 ـ 20 000 = 130 000 دينار.

4ـ تظهر أيضا قيمة عمولات وكلاء السياحة المستحقة كمصروف مستحق ضمن الخصوم المتداولة بقائمة المركز المالى، وفى نفس الوقت تحمل على قائمة إيرادات ومصروفات قسم الغرف أى

عمولات وكلاء السياحة = 10 000 + 5 000 = 15 000

# تقييم أداء قسم الغرف

لقد جرت العادة على استخدام النسب والإحصائيات كأساس للمقارنة والقياس والتوصيل علاوة على تقييم أداء الفندق فيما يتعلق بنشاط استغلال الغرف. ونتناول أدناه أهم النسب الشائعة فى صناعة الفنادق من أجل توفير تعريف موحد ومتسق لهذه النسب، ويمكن إرفاق هذه النسب مع قائمة إيرادات ومصروفات قسم الغرف أو تقديمها فى صورة قائمة مستقلة ونعرض فيما يلى للتعريفات الأساسية ذات العلاقة بتقييم أداء قسم الغرف:

(1) عدد الغرف بالفندق.

عبارة عن إجمالى عدد غرف النزلاء فى الفندق.

(2) غرف الاستخدام الداخلى

عبارة عن عدد الغرف المخصصة بصفة دائمة لادارة الفندق

(3) الغرف المتاحة Rooms Available

عبارة عن عدد الغرف بالفندق (1) مطروحا منها عدد غرف الاستخدام الداخلى (2).

(4) الغرف المشغولة نظير الدفع Paid Rooms Occupied

عبارة عن الغرف المشغولة بواسطة نزلاء الفندق على أساس الدفع وتشمل حاصل جمع مايلى:

(أ) غرف نزلاء عاديين (ب) غرف نزلاء مجموعات

(جـ) غرف نزلاء مستديمين أو بعقود

(5) غرف مجانية Complimentary Roons

عبارة عن الغرف المشغولة بواسطة نزلاء الفندق على أساس مجاني.

(6) الغرف المشغولة بواسطة النزلاء.

عبارة عن حاصل جمع الغرف المشغولة مقابل الدفع (4) والغرف المجانية (5).

(7) غرف استخدام داخلى مؤقت

عبارة عن الغرف التى تحذف مؤقتا من غرف النزلاء لأجل تخصيصها للمديرين لفترة قصيرة الأجل.

(8) الغرف المستخدمة

عبارة عن حاصل جمع عدد الغرف المشغولة بواسطة النزلاء (6) وعدد غرف الاستخدام الداخلى المؤقت (7) .

(9) الغرف الخالية Rooms Vacant

عبارة عن غرف النزلاء الى لم تشغل أو تؤجر أثناء الفترة

(10) الغرف المتاحة للبيع (للإيجار) Rooms Available Far Sale

عبارة عن مجموع عدد الغرف المستخدمة (8) وعدد الغرف الخالية (9)

(11) الغرف تحت الإصلاح والتجديد Room out of Order

عبارة عن الغرف المحذوفة من الغرف المتاحة للإشغال (للبيع) بسبب الإصلاحات أو التجديدات، مما يجعلها غير مناسبة للإشغال.

(12) الغرف المتاحة Rooms Available

عبارة عن مجموع الغرف المتاحة للبيع (10) والغرف تحت الإصلاح والتجديد (11).

## النسب والمؤشرات

$$\text{(1) نسبة إشغال: عاديين} = \frac{\text{عدد الغرف المشغولة بمقابل لنزلاء عاديين}}{\text{عدد الغرف المتاحة (3)}} \times 100$$

$$\text{(2) نسبة إشغال: مجموعات} = \frac{\text{عدد الغرف المشغولة بمقابل لنزلاء مجموعات}}{\text{عدد الغرف المتاحة (3)}} \times 100$$

$$\text{(3) نسبة إشغال: مستديمين} = \frac{\text{عدد الغرف المشغولة بمقابل لنزلاء مستديمين}}{\text{عدد الغرف المتاحة (3)}} \times 100$$

$$\text{(4) نسبة الإشغال بمقابل} = \frac{\text{عدد الغرف المشغولة بمقابل (4)}}{\text{عدد الغرف المتاحة (3)}} \times 100$$

$$\text{(5) نسبة الإشغال المجانى} = \frac{\text{عدد الغرف المشغولة بدون مقابل (5)}}{\text{عدد الغرف المتاحة (3)}} \times 100$$

$$\text{(6) نسب أشغال النزلاء} = \frac{\text{عدد الغرف المشغولة بواسطة النزلاء (6)}}{\text{عدد الغرف المتاحة (3)}} \times 100$$

$$\text{(7) نسبة الإشغال الكلية} = \frac{\text{عدد الغرف المستخدمة (8)}}{\text{عدد الغرف المتاحة (3)}} \times 100$$

## متوسط المعدل اليومى

$$\text{نزلاء عاديين} = \frac{\text{إيرادات نزلاء عاديين ـ مسموحات نزلاء عاديين}}{\text{عدد الغرف المشغولة لنزلاء عاديين (4 ـ أ)}}$$

$$\text{نزلاء مجموعات} = \frac{\text{إيرادات نزلاء مجموعات ـ مسموحات نزلاء مجموعات}}{\text{عدد الغرف المشغولة بواسطة نزلاء مجموعات (4 ـ ب)}}$$

نزلاء مستديمين = إيرادات نزلاء مستديمين ـ مسموحات لهم / عدد الغرف المشغولة بواسطة نزلاء مستديمين (4 ـ جـ)

متوسط المعدل الأجمالى = صافى الإيرادات / عدد الغرف المشغولة بمقابل الدفع لجميع النزلاء

متوسط فترة الإقامة = إجمالى عدد النزلاء / عدد النزلاء القادمين (الوصول)

وإجمالى عدد النزلاء عبارة عن عدد النزلاء المسجلين فى كل فئة فيما يتعلق بالغرف المشغولة. أما عدد النزلاء القادمين عبارة عن عدد النزلاء الذين سجلوا أسمائهم Check-ins للفترة.

ولتوضيح كيفية تقييم أداء قسم الغرف دعنا نفترض المثال التالى:

## مثال تطبيقى:

يتكون أحد الفنادق بالجماهيرية من 1000 غرفة بيانها كالآتى:

- غرف استخدام داخلى 20 غرفة
- غرف مشغولة بمقابل 800 غرفة تفصيلها كما يلى: 600 نزلاء عاديين، 200 نزلاء مجموعات.
- غرف مشغولة بدون مقابل 40 غرفة
- غرف خالية 100 غرفة

غرف تحت الإصلاحات 30 غرفة

- غرف استخدام داخلى مؤقت 10 غرف
- بلغت إجمالى إيرادات قسم الغرف عن يوم 1992/4/7 مبلغ 47000 دينار منها 35000 دينار إيرادات نزلاء عاديين والباقى من نزلاء مجموعات

- بلغت المسموحات فى ذلك اليوم 8000 دينار منها 5000 دينار مسموحات لنزلاء عاديين والباقى لنزلاء مجموعات.

المطلوب:

تقييم أداء قسم الغرف مستخدما ما هو مناسبٌ من النسب والمتوسطات سالفة البيان.

وطبقا للبيانات السابقة يمكن تقييم أداء قسم الغرف كما يلى:

**أولاً:** تحديد البيانات المتعلقة بالغرف على النحو التالى:

عدد الغرف المتاحة = إجمالى عدد غرف الفندق ـ عدد غرف الاستخدام الداخلى

= 1000 ـ 20 = 980 غرفة

كما يمكن الوصول الى عدد الغرف المتاحة كما يلى:

إجمالى الغرف المشغولة بواسطة النزلاء = غرف مشغولة بمقابل + غرف مجانية

= 800 + 40 = 840 غرفة

عدد الغرف المستخدمة = إجمالى عدد الغرف المشغولة بواسطة النزلاء+غرف استخدام داخلى مؤقت

= 840 + 10 = 850 غرفة

عدد الغرف المتاحة للبيع (للإيجار) = عدد الغرف المستخدمة + عدد الغرف الخالية

= 850 + 100 = 950 غرفة

عدد الغرف المتاحة = عدد الغرف المتاحة للبيع + غرف تحت الإصلاح

= 950 + 30 = 980 غرفة

**ثانيا:** حساب نسب الإشغال

نسبة إشغال نزلاء عاديين = (600 غرفة) / (980 غرفة) × 100 = 61.22 %

$$\text{نسبة إشغال نزلاء مجموعات} = \frac{\text{200 غرفة}}{\text{980 غرفة}} \times 100 = 20.41\ \%$$

$$\text{نسبة إشغال بمقابل} = \frac{\text{800 غرفة}}{\text{980 غرفة}} \times 100 = 81.63\ \%$$

$$\text{نسبة إشغال بدون مقابل} = \frac{\text{40 غرفة}}{\text{980 غرفة}} \times 100 = 4.08\ \%$$

$$\text{نسبة إشغال النزلاء} = \frac{\text{840 غرفة}}{\text{980 غرفة}} \times 100 = 85.71\ \%$$

$$\text{نسبة الإشغال الكلية} = \frac{\text{عدد الغرف المستخدمة}}{\text{عدد الغرف المتاحة}} \times 100$$

$$= \frac{850}{980} \times 100 = 86.73\ \%$$

**ثالثاً:** متوسط المعدلات اليومية

$$\text{نزلاء عاديين} = \frac{\text{إيرادات نزلاء عاديين - مسموحات}}{\text{عدد الغرف المشغولة لنزلاء عاديين}}$$

$$= \frac{\text{35000 دينار - 5000 دينار}}{\text{600 غرفة}} = \text{50 دينار / غرفة}$$

$$\text{نزلاء مجموعات} = \frac{\text{120000 د - 3000 د}}{\text{200 غرفة}} = \text{45 دينار / غرفة}$$

$$\text{متوسط المعدل الإجمالى} = \frac{\text{47000 د - 8000 د}}{\text{800 غرفة}} = \text{48.75 دينار / غرفة}$$

## 3-2 قسم الطعام والمشروبات

### أولاً: الإيرادات

*1 ـ إجمالى مبيعات الطعام Food Sales*

ويجعل هذا الحساب دائنا بالإيرادات الناتجة من مبيعات الطعام متضمنا القهوة والشاى واللبن والمشروبات الخفيفة. وينبغى تصنيف هذه المبيعات حسب صالات الطعام، وخدمة الغرف، والحفلات. كما يجب عدم تضمين هذا الحساب قيمة وجبات الموظفين من واقع فواتير المطاعم إذ يتعين خصمها على أساس أسعار التكلفة من حساب تكلفة الطعام المستهلك وتحميلها على الأقسام المختلفة تحت بند تكلفة وجبات الموظفين، أما بالنسبة لمبيعات الدهون والعظام المتخلفة من المطابخ فيجب جعلها دائنة لحساب تكلفة الطعام المستهلك.

*2 ـ إجمالى مبيعات المشروبات Beverage Sales*

يجعل هذا الحساب دائنا بقيمة الإيرادات الناتجة عن مبيعات المشروبات. كما يمكن تصنيف هذه المبيعات بحيث تقسم إلى مبيعات صالات الطعام، ومبيعات المقاهى، ومبيعات الحفلات، ومبيعات خدمة الغرف.... الخ كما يجب الا يتضمن هذا الحساب قيمة مشروبات الضيافة إذ يتعين تحويلها على أساس أسعار التكلفة وتحميلها على حساب مصاريف الضيافة، أما مبيعات الفوارغ فيجب جعلها دائنة لحساب تكلفة المشروبات المستهلكة.

*3 ـ المسموحات (الخصومات) Allowances*

تمثل قيمة إجمالى التنزيلات أو الخصومات أو التعديلات فى أرقام المبيعات نتيجة مبالغ سبق تسجيلها بالزيادة أو بالخطأ ولم يتم اكتشافها إلا فى تاريخ لاحق. كما قد تشمل المسموحات أيضا الإيرادات الضائعة بسبب سياسات الفندق الترويجية والتشجيعية أو الخدمات المكملة.

*4 ـ صافى الإيرادات Net Revenue*

ويمثل إجمالى إيرادات المبيعات مخصوما منها المسموحات سواء للطعام أو للمشروبات.

### 5ـ الإيرادات الأخرى

يشتمل هذا البند على الإيرادات من مصادر أخرى بخلاف مبيعات الطعام والمشروبات، ومن أمثلة ذلك الآتى:

أ - إيجار الصالات العامة

يمثل هذا الحساب إيرادات تأجير الصالات العامة التى تقدم فيها الأطعمة والمشروبات. أما الصالات التى لا تستخدم فى هذه الأغراض فإن الإيرادات الناتجة من تأجيرها تدخل ضمن إيرادات قسم الغرف كما سبق الذكر.

ب - رسوم الدخول

تمثل قيمة الإيراد الناتج عن تحميل الأشخاص رسم دخول صالات التسلية أو الملاهى.

جـ- إيرادات متنوعة أخرى

ويمثل هذا الحساب الإيراد الناتج عن بيع البضائع أو الخدمات المرتبطة بالحفلات كإيجار أدوات التسلية أو الموسيقى أو الهدايا ....الخ يضاف إلى ذلك مبيعات الحلوى والسجاير وغيرها فى صالات الطعام والمشروبات والتى لاتدخل ضمن أحد الحسابات الأخرى.

## ثانيا: تكلفة المبيعات Cost of Sales

### 1 ـ تكلفة الطعام المستهلك:

يتضمن هذا الحساب قيمة تكلفة الأطعمة المقدمة سواء للنزلاء أو للموظفين، بالسعر الإجمالى بالفاتورة مخصوما منها الخصم التجارى Trade Discount وليس الخصم النقدى. كما يضاف إلى هذه التكلفة مصروفات النقل والتخزين والتسليم. ويجعل هذا الحساب دائنا بقيمة مبيعات مخلفات المطابخ من دهون وعظام، وبخصم تكلفة وجبات الموظفين من تكلفة الطعام المستهلك وتحميلها للأقسام المختصة كما سلف الذكر نصل إلى تكلفة مبيعات الطعام.

### 2 ـ تكلفة المشروبات المستهلكة

يتضمن هذا الحساب تكلفة العصائر والمرطبات والمياه المعدنية بالإضافة إلى السكر والفواكه التى تدخل فى إعداد المشروبات المختلطة... الخ ويجب تحميل قيمة الفواتير لهذا الحساب... بسعر الفاتورة الإجمالى ناقصا الخصم التجارى وليس الخصم النقدى، ومضافا الرسوم الجمركية على المشتريات، ومصروفات النقل والتخزين والتسليم وأى ضرائب تفرض على تلك المشروبات.

ويجعل هذا الحساب دائنا بالتأمين المسترد Deposit Refund وقيمة الفوارغ المباعة والبراميل وأى مواد سبق إضافتها كتكلفة وتم استردادها.

كما يخصم من هذا الحساب تكلفة مشروبات الموظفين وتحميلها على الأقسام المعنية كما هو الحال بالنسبة لتكلفة وجبات الموظفين.

## ثالثا: المصروفات

### 1 ـ المرتبات والأجور

ويدرج فى هذا الحساب قيمة إجمالى أجور ومرتبات العاملين بقسم الطعام والمشروبات وكذلك بدل العمل الإضافى والمكافآت وأجور عمال اليومية ويشمل:

أجور عمال المطابخ ـ وعمال الخدمات بصالات المطاعم والمقاهى ـ وعمال نظافة وتلميع الأوانى الفضية والزجاجية ـ ومراقبى وصرافى المطاعم والمشروبات، وأمناء مخازن الطعام والمشروبات.

### 2 ـ مزايا الموظفين

ويدرج فى هذا الحساب التأمينات الاجتماعية والمعاشات الخاصة بموظفى هذا القسم ـ كما يشمل هذا الحساب أيضا تكلفة الوجبات والمشروبات التى يقدمها الفندق لموظفى وعمال قسم الطعام والمشروبات

### 3 ـ *الصينى والزجاجيات والفضيات*

ويدرج فى هذا الحساب تكلفة ما يستخدم فى قسم الطعام والمشروبات من هذه المهمات أو قسط إهلاك هذه المهمات والتى تتضمن الأطباق والفناجين والأكواب والسكاكين والشوك والملاعق وجميع أدوات المائدة الأخرى.

وجدير بالذكر أنه قد يتم تحميل هذا الحساب بتكلفة إهلاك هذه المهمات وفقا للطريقة التى سبق أن أوضحناها عند معالجة البياضات فى قسم الغرف.

### 4 ـ *تزيين صالات الطعام والمقاهى:*

يحمل هذا الحساب بتكلفة زهور الزينة والنباتات والأشجار وأسماك وطيور الزينة الموجودة بصالات الطعام والمقاهى.

### 5 ـ *الغسيل والكى*

يمثل تكلفة غسيل وكى بياضات المطاعم والمقاهى كالمفارش والفوط طبقا لفواتير المغاسل الخارجية، أو تكلفة الغسيل فى حالة تشغيل مغسلة خاصة بالفندق.

### 6 ـ *التنظيف الجاف Dry Ckaning*

ويحمل هذا الحساب بتكلفة التنظيف الكيماوى الجاف للستائر والسجاجيد والمشايات وأغطية الكراسى الموجودة بصالات الطعام والصالات العامة والمقاهى.

### 7 ـ *الرخص*

يجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة الرخص الخاصة بقسم الطعام والمشروبات والمدفوعة للجهات الحكومية وكذلك رسوم التفتيش على مطاعم ومقاهى الفندق.

### 8 ـ *الموسيقى وبرامج التسلية:*

يجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة عقود الفرق الموسيقية وحفلات التسلية والبرامج الترفيهية. بالاضافة إلى تكلفة المستخدم من أشرطة التسجيل والاسطوانات.

### 9 ـ عمولة وكلاء السياحة

يحمل هذا الحساب بقيمة العمولات المستحقة لوكلاء السياحة بواقع نسبة متفق عليها من قيمة فواتير الطعام والمشروبات طبقا للحجز المتفق عليه.

### 10 ـ الوقود

يحمل هذا الحساب بتكلفة الوقود المستخدم فى المطابخ ويشمل الفحم والمازوت والغاز ـ أما فى حالة استخدام الكهرباء فى تشغيل الأفران والمواقد فأنه يتعين حساب قيمة التيار الكهربائى المستهلك وتقديره تقديرا دقيقا وتحميل تكلفته على هذا الحساب

### 11 ـ قوائم الطعام والمشروبات

يجعل هذا الحساب مدينا بالتكاليف المتعلقة بطبع قوائم الطعام والمشروبات طبقا لما يتم صرفه من المخازن.

### 12 ـ مهمات التشغيل

يحمل هذا الحساب بالبنود التالية:

- تكلفة الأدوات والأوانى المستخدمة فى المطابخ كالحلل والمغارف والعصارات والسكاكين وخلافه
- مهمات النظافة
- مهمات النزلاء: ويمثل تكلفة المهمات المقدمة للنزلاء بصالات الطعام والمشروبات كالكبريت والجرائد اليومية....الخ
- مهمات ورقية: تمثل تكلفة المستلزمات الورقية من علب وأطباق وفوط وورق اللف...الخ.

13ـ *أدوات كتابية ومطبوعات*

يحمل هذا الحساب بتكلفة الأدوات الكتابية والمطبوعات الخاصة بقسم الطعام والمشروبات بما فى ذلك فواتير المطاعم والمقاهى وأشرطة آلات تسجيل النقدية ومطبوعات قسم حسابات المخازن، ومطبوعات صرافى المطاعم والمشروبات....الخ.

14 ـ *مهمات المقاهى*

يدرج فى هذا الحساب تكلفة المهمات المستخدمة فى المقاهى والتى تشمل الخلاطات والعصارات وفتاحات الزجاجات وأوانى خلط المشروبات والملاعق...الخ.

15ـ *ملابس العاملين UniformS*

يحمل هذا الحساب بتكلفة أو إيجار الزى الذى يرتديه العاملون بقسمى الطعام والمشروبات، وأية تكاليف أخرى متعلقة بهذا البند.

16ـ مصروفات متنوعة

يحمل هذا الحساب بأية مصروفات لا تحمل على أى حساب من الحسابات سالفة الذكر.

ويصور النموذج التالى (2-3) القائمة التى تبين نتيجة نشاط كل من قسم الطعام والمشروبات.

نموذج (2-3)

## قائمة إيرادات ومصروفات قسم الطعام والمشروبات

عن السنة المالية المنتهية فى 31 ديسمبر سنة 19

| البيان | | |
|---|---|---|
| إيرادات مبيعات | | |
| الطعام | × | |
| المشروبات | × | |
| مجموع إيرادات الطعام والمشروبات | | ×× |
| المسموحات والخصومات | | (×) |
| صافى ايرادات الطعام والمشروبات | | ×× |
| إيرادات أخرى | | |
| إيجار الصالات العامة | × | |
| رسم الدخول | × | |
| إيرادات متنوعة | × | ××× |
| مجموع الإيرادات | | ××× |
| تكلفة المبيعات | | |
| تكلفة الطعام المستهلك | × | |
| ناقصا: تكلفة وجبات العاملين | (×) | |
| صافى تكلفة مبيعات الطعام | × | |
| تكلفة مبيعات المشروبات | × | |
| تكلفة مبيعات أخرى | × | |
| صافى تكلفة المبيعات | | (××) |
| مجمل ربح المبيعات | | ×× |

| | | |
|---|---|---|
| المصروفات | | |
| المرتبات والأجور | × | |
| مزايا الموظفين | × | |
| التأمينات الاجتماعية | × | |
| الوجبات الغذائية للعاملين | × | |
| مجموع المرتبات وملحقاتها | ×× | |
| مصروفات أخرى | | |
| الصينى والزجاج والفضيات | × | |
| تنظيف جاف | × | |
| غسيل وكى | × | |
| رخص وتفتيش | × | |
| الموسيقى وبرامج التسلية | × | |
| مهمات الورق | × | |
| تزيين صالات الطعام والمقاهى | × | |
| إهلاك أوانى وأدوات المطبخ | × | |
| مهمات النظافة | × | |
| إهلاك البياضات | × | |
| أدوات كتابية ومطبوعات | × | |
| الوقود | × | |
| ملابس العمال | × | |
| مجموع المصروفات | | ××× |
| ربح (خسارة) قسم الطعام والمشروبات | | × |

## مثال تطبيقى:

الأرصدة الآتية مستخرجة من سجلات أحد الفنادق عن نشاط قسم الطعام والمشروبات، وذلك عن السنة المنتهية فى 1990/12/31

(الأرقام بآلاف الدينارات):

300 إجمالى مبيعات الطعام 200 إجمالى مبيعات المشروبات

20 مسموحات مبيعات الطعام والمشروبات 100 إيجار الصالات العامة

50 رصيد مؤن غذائية أول العام 180 مشتريات مؤن غذائية خلال العام

5 مصروفات نقل وتخزين وتسليم المؤن 60 تكلفة مبيعات المشروبات

4 مبيعات مخلفات المطابخ

40 المرتبات والأجور ـ 10 تأمينات أجتماعية ـ 100 الصينى والزجاج والفضيات

150 أوانى وأدوات المطبخ 3 تزيين صالات الطعام والمشروبات 3 غسيل وكى البياضات

50 البياضات 2 تنظيف جاف 5 رخص ورسوم

8 موسيقى وبرامج تسليه 7 الوقود 1.5 قوائم الطعام المشروبات

4 مهمات النزلاء 5 أدوات كتابية ومطبوعات 3.4 ملابس العاملين

وعند الجرد تبين أن:

1 ـ عمولة وكلاء السياحة تحسب بنسبة 2٪ من صافى مبيعات الطعام والمشروبات.

2 ـ رصيد المؤن الغذائية المتبقية آخر العام بمبلغ 30 دينار

3 ـ تكلفة الوجبات الغذائية للعاملين بالفندق 31 دينار منها 10 دينارات تخص العاملين بقسم الطعام والمشروبات.

4 ـ نسب إهلاك الصينى والزجاج، وأوانى وأدوات المطبخ، والبياضات، 10٪، 5٪، 4٪ سنويا على الترتيب.

*المطلوب:*

**أولاً:** إعداد قائمة الإيرادات والمصروفات لقسم الطعام والمشروبات عن العام المنتهى فى 1990/12/31.

**ثانيا:** بيان الأثر على قائمة المركز المالى فى 1990/12/31.

## أولاً :

### قائمة إيرادات ومصروفات قسم الطعام والمشروبات
### عن السنة المنتهية
### فى 1991/12/31

| البيان | | | |
|---|---|---|---|
| إيرادات المبيعات | | | |
| الطعام | 300 000 | | |
| المشروبات | 200 000 | | |
| إجمالى مبيعات الطعام والمشروبات | | 500 000 | |
| ناقصا: المسموحات | | 20 000 | |
| صافى المبيعات | | 480 000 | |
| إيجار الصلات العامة | | 100 000 | |
| مجموع الإيرادات | | | 580 000 |
| تكلفة المبيعات | | | |
| تكلفة الطعام المستهلك | | 205 000 | |
| ناقصا: تكلفة وجبات العاملين | 31 000 | | |
| مبيعات مخلفات المطابخ | 4 000 | (35 000) | |
| صافى تكلفة مبيعات الطعام | | 170 000 | |
| تكلفة مبيعات المشروبات | | 60 000 | |
| | | | 230 000 |
| مجمل ربح المبيعات | | | 350 000 |
| المصروفات | | | |
| المرتبات والأجور | 40 000 | | |
| تأمينات اجتماعية | 10 000 | | |
| الوجبات الغذائية للعاملين | 10 000 | | |
| إجمالى المرتبات وملحقاتها | | 50 000 | |
| المصروفات الأخرى | | | |
| إهلاك الصينى والزجاجيات | | 10 000 | |
| إهلاك أوانى وادوادت المطبخ | | 7 500 | |
| إهلاك البياضات | | 2 000 | |
| تزيين صالات الطعام | | 3 000 | |
| غسيل وكى البياضات | | 3 000 | |
| تنظيف جاف | | 2 000 | |
| رخص ورسوم | | 5 000 | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| موسيقى وبرامج تسلية | | 8 000 | |
| الوقود | | 7 000 | |
| قوائم الطعام والمشروبات | | 1 500 | |
| مهمات نزلاء | | 4 000 | |
| أدوات كتابية ومطبوعات | | 5 000 | |
| ملابس العاملين | | 3 400 | |
| عمولات وكلاء السياحة | | 9 600 | |
| مصروفات متنوعة | | 10 000 | |
| مجموع المصروفات | | | 131 000 |
| صافي ربح قسم الطعام والمشروبات | | | 219 000 |

إرشادات على الحل:

1 ـ تحسب تكلفة الطعام المستهلك كما يلي:

| | |
|---|---|
| رصيد مؤن غذائية أول العام | 50 000 |
| مشتريات مؤن غذائية خلال العام | 180 000 |
| | 230 000 |
| ـ رصيد مؤن غذائية متبقية آخر العام | 30 000 |
| | 200 000 |
| + مصروفات النقل والتخزين | 5 000 |
| تكلفة الطعام المستهلك | 205 000 |

2 ـ يجب خصم مبيعات مخلفات المطابخ من تكلفة الطعام المستهلك وإضافتها ضمن قائمة الإيرادات والإيجارات الأخرى كما سنتعرض لها فيما بعد.

3 ـ عمولة وكلاء السياحة تحسب بنسبة 2٪ من صافي مبيعات الطعام والمشروبات

صافي المبيعات = إجمالي المبيعات ـ المسموحات

= 500 000 ـ 20 000 = 480 000 دينار

عمولة وكلاء السياحة = 480 000 × 2٪ = 9 600 دينار

## ثانيا :

### بيان الأثر على قائمة المركز المالى فى 1990/12/31

| | | | |
|---|---|---|---|
| الأصول | | | |
| أصول متداولة | | | |
| مخزن مؤن غذائية | | | |
| | | | 30 000 |
| أصول ثابتة | | | |
| الصينى الزجاجيات والفضيات | 100 000 | | |
| ـ مجمع إهلاك | 10 000 | | |
| | | 90 000 | |
| أوانى وأدوات المطبخ | 150 000 | | |
| ـ مجمع إهلاك | 7 500 | | |
| | | 142 500 | |
| البياضات | 50 000 | | |
| ـ مجمع إهلاك | 2 000 | | |
| | | 48 000 | |
| الخصوم وحقوق الملكية | | | |
| خصوم متداولة | | | |
| عمولة وكلاء السياحة المستحقة | | 9 600 | |

## 3-3 قسم الهاتف

أن ازدياد حجم أنشطة الفندق أدى إلى الاعتماد على العديد من المصادر للإيرادات من بينها خدمة الهاتف التى يقدمها لنزلائه وعملائه. ولهذا يعتبر قسم الهاتف بالفنادق من الأقسام التشغيلية (الأنتاجية) ولاشك أن قسم الهاتف يمكن أن يساهم بصورة غير مباشرة فى زيادة إيرادات الأقسام التشغيلية الأخرى وذلك عن طريق تحسين مستوى أداء الخدمة وتقديم كافة التسهيلات الخاصة بها.

ونورد فيما يلى شرحا موجزاً لبنود إيرادات ومصروفات هذا القسم.

### أولاً: الإيرادات

يجعل هذا الحساب دائنا بالإيرادات الناتجة من المكالمات المحلية والخارجية والدولية التى يطلبها النزلاء أو المترددون على الفندق، وكذلك قيمة عمولة الخدمة التى يحصلها الفندق نظير أداء هذه الخدمات.

كما يراعى عدم تحميل هذا الحساب بقيمة مكالمات الإدارة أو الأقسام الأخرى بالفندق، إذ يجب تحميلها فى نهاية الفترة على الأقسام على أساس أسعار التكلفة.

### ثانيا: المسموحات

تمثل قيمة الخصومات من إيرادات الهاتف إما نتيجة أخطاء فى القيمة بالزيادة over-charges أو لاعتراض النزلاء على مبالغ قيدت على حساباتهم بالخطأ. كما تشمل أيضا المسموحات التى يمنحها الفندق نتيجة لسياسات ترويجية وتشجيعية للنزلاء وما إلى ذلك.

وينبغى استبعاد قيمة المسموحات من إجمالى الإيرادات حتى نصل إلى صافى إيرادات قسم الهاتف.

### ثالثاً: تكلفة المكالمات Cost of Calls

يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة فواتير مؤسسة الهاتف مقابل تكلفة المكالمات المحلية الزائدة والاشتراكات السنوية وكذلك فواتير المكالمات الخارجية والدولية. وينبغى عدم تحميل

هذا الحساب بتكلفة مكالمات الإدارة حيث تقيد فى حساب مصروفات الهاتف والبرق ضمن المصروفات الإدارية والعمومية (بالنسبة للإدارة العامة) أو بتكلفة مكالمات إدارة التسويق والعلاقات العامة حيث تقيد ضمن مصروفات الدعاية والأعلان... الخ.

أما بالنسبة لتكلفة المكالمات والاتصالات الهاتفية الداخلية فيما بين أقسام الفندق فلا تحمل على هذا الحساب أيضا، بل تدرج ضمن حساب المصروفات الإدارية والعمومية.

## رابعاً: المصروفات

*1 ـ الأجور والمرتبات وملحقاتها*

يمثل هذا الحساب قيمة إجمالى أجور ومرتبات موظفى قسم الهاتف وأجور العمل الإضافى والمكافآت والحوافز... الخ.

*2 ـ مزايا العاملين*

وتمثل كما سبق أن أوضحنا عند الكلام عن قسم الغرف والطعام التأمينات الاجتماعية والمعاشات وكذا تكلفة وجبات موظفى وعمال قسم الهاتف.

*3 ـ الأدوات الكتابية والمطبوعات*

ويمثل هذا البند تكلفة النماذج المطبوعة ودليل الخدمة ومستندات الهاتف وأظرف الخطابات والمهمات المكتبية والقرطاسية التى يستخدمها موظفو قسم الهاتف.

*4 ـ مصروفات أخرى*

ويشمل هذا الحساب أى مصروفات أخرى تخص قسم الهاتف ولم تدرج تحت أى بند من بنود المصروفات السابقة.

ويوضح النموذج (3-3 ) قائمة إيرادات ومصروفات قسم الهاتف.

## النموذج (3-3)

### قائمة الإيرادات والمصروفات قسم الهاتف

### عن السنة المالية المنتهية فى 31 ديسمبر 19

| البيان | | |
|---|---|---|
| الإيرادات | | |
| مكالمات محلية | × | |
| مكالمات خارجية | × | |
| مكالمات دولية | × | |
| عمولة على المكالمات | × | |
| مجموع الإيرادات | | ××× |
| ناقصا: المسموحات | | (×) |
| صافى الإيرادات | | ××× |
| تكلفة المكالمات | | |
| محلية | × | |
| خارجية | × | |
| دولية | × | |
| إيجار أجهزة | × | |
| مجموع تكلفة المكالمات | ×× | |
| (-) تكلفة مكالمات الإدارات الخدمية | (×) | |
| صافى تكلفة المكالمات | | (××) |
| مجمل الربح (الخسارة) | | ××× |
| المصروفات | | |
| الأجور والمرتبات | × | |
| مزايا العاملين | × | |
| الأدوات الكتابية والمطبوعات | × | |
| مصروفات أخرى | × | |
| مجموع المصروفات | | (××) |
| دخل (خسارة) قسم الهاتف | | × |

## مثال تطبيقى:

فيما يلى بعض البيانات المستخرجة من دفاتر فندق السعادة، وذلك عن قسم الهاتف عن السنة المالية المنتهية فى 1991/12/31.

190 000 دينار ايرادات مكالمات منها 40 000 محلية، 50 000 خارجية، 80 000 دولية.

20 000 عمولة على المكالمات 10 000 خصم ومسموحات المكالمات.

65 000 تكلفة المكالمات الواردة من مصلحة الهاتف منها 10 000 نظير مكالمات محلية، 25 000 خارجية، 30 000 دولية.

10 000 إيجار أجهزة وخطوط الهاتف

15 000 المرتبات والاجور 3 000 مكافآت.

4 000 أدوات كتابية ومطبوعات 6 000 مصروفات متنوعة أخرى.

فاذا علمت مايلى:

1 ـ بلغت تكلفة مكالمات الإدارة 5 000 دينار منها 3 000 تخص الادار العامة، 2 000 ادارة التسويق.

2 ـ بلغت تكلفة الوجبات الغذائية للعاملين بالفندق 25 680 منها 2 000 تخص العاملين بقسم الهاتف.

المطلوب:

إعداد قائمة إيرادات ومصروفات قسم الهاتف عن السنة المنتهية فى 1991/12/31.

## فندق السعادة

## قسم الهاتف قائمة الإيرادات والمصروفات

## عن السنة المنتهية فى 1991/12/31

| البيان | | | |
|---|---|---|---|
| الإيرادات | | | |
| مكالمات محلية | 40 000 | | |
| مكالمات خارجية | 50 000 | | |
| مكالمات دولية | 80 000 | | |
| عمولة على المكالمات | 20 000 | | |
| مجموع الإيرادات | | 190 000 | |
| ناقصا: المسموحات | | (10 000) | |
| صافى الإيرادات | | | 180 000 |
| تكلفة المكالمات | | | |
| محلية | 10 000 | | |
| خارجية | 25 000 | | |
| دولية | 30 000 | | |
| إيجارات أجهزة وخطوط الهاتف | 10 000 | 75 000 | |
| ناقصا: تكلفة مكالمات الإدارات | | (5 000) | |
| صافى تكلفة المكالمات | | | (70 000) |
| مجمل الربح | | | 110 000 |
| المصروفات | | | |
| المرتبات والأجور | 15 000 | | |
| مزايا الموظفين | 3 000 | | |
| وجبات غذائية للموظفين | 2 000 | | |
| اجمالى المرتبات والأجور وملحقاتها | | 20 000 | |
| أدوات كتابية ومطبوعات | | 4 000 | |
| مصروفات متنوعة أخرى | | 6 000 | |
| مجموع المصروفات | | | 30 000 |
| صافى ربح قسم الهاتف | | | 80 000 |

الأرقام الموضوعة بين قوسين مطروحة

## 3-4 قسم مغسلة النزلاء

### أولاً: إجمالى الإيرادات

يجعل هذا الحساب دائنا بقيمة الإيرادات الناتجة عن خدمات المغسلة المؤداة للنزلاء أو لأطراف خارجية. وفى حالة ما إذا كان يرسل غسيل النزلاء إلى مغاسل خارجية نظير عمولة يحصل عليها، فإن تلك العمولة المحصلة تدرج فى حساب إيجارات وإيرادات أخرى كما سيرد إيضاحه بعد قليل.

### ثانيا: المسموحات

تمثل قيمة إجمالى الخصومات أو التعديلات فى الإيرادات نتيجة مبالغ سبق قيدها بالخطأ أو بالزيادة ولم يتم اكتشافها إلا فى تاريخ لاحق، وكذا الإيراد الذى يضحى به الفندق نتيجة للسياسة الترويجية أو الخدمات المكملة المؤداة.

وكما سبقت الاشارة يتم استبعاد المسموحات من إجمالى الإيرادات للوصول إلى صافى الإيرادات.

### ثالثا: تكلفة الغسيل

تتضمن تكلفة الغسيل مهمات الغسيل المنصرفة لهذا القسم ومثال ذلك شماعات الملابس والكيماويات المستخدمة فى علميات التنظيف الجاف والغسيل وخلافه.

### رابعاً: المصروفات

تتضمن بنود المرتبات والأجور وملحقاتها ومزايا العاملين ومهمات المغسلة ومهمات التشغيل وملابس العاملين وأخرى، وتعالج وفقا للطريقة سالفة الذكر فى الأقسام السابقة.

ونود أن نلفت النظر إلى كيفية معالجة غسيل بياضات ومفارش الفندق وملابس العاملين، حيث يراعى التفرقة بين حالتين هما:

1- حالة وجود مغسلة خاصة لغسيل الفندق وأخرى لغسيل النزلاء.

وفى هذه الحالة يتم تقدير تكاليف غسيل بياضات ومفارش ومهمات الفندق وكذا ملابس العمال ثم توزيعها على الأقسام المختلفة مع جعل إجمالى مصاريف القسم دائنة بهذه القيمة.

أما فى حالة إرسال غسيل الفندق إلى مغاسل خارجية فتقيد ضمن تكاليف الأقسام ذات العلاقة.

أما بالنسبة للمغسلة الخاصة بالنزلاء فانه يتم مقابلة إجمالى إيرادات القسم مع مصروفاته المختلفة حتى نصل إلى صافى ربح القسم.

2 - حالة وجود مغسلة واحدة للفندق وللنزلاء

فى هذه الحالة يتم تحديد نسبة لتكلفة غسيل النزلاء والعملاء الخارجيين يتم قيدها كرصيد دائن لمصروفات المغسلة، وبذلك يتم تحديد إجمالى تكلفة المغسلة فيما يتعلق بالاستخدام الداخلى والتى يتم توزيعها على أقسام الفندق المختلفة.

ونورد فيما يلى النموذجين (3-4)، (3-5) لقائمة إيرادات ومصروفات قسم غسيل النزلاء فى ظل الحالتين السابقتين.

النموذج (3-4)

حالة وجود مغسلة خاصة للنزلاء

قائمة إيرادات ومصروفات قسم غسيل النزلاء

| | | |
|---|---|---|
| إجمالى الإيرادات | | × × × |
| تخصم المسموحات | | (×) |
| صافى الإيرادات | | × × |
| المصروفات | | |
| المرتبات والاجور | × | |
| مزايا العاملين | × | |
| مجموع المرتبات وملحقاتها | × × | |
| مصروفات أخرى | | |
| مهمات الغسيل والكى | × | |
| مهمات التشغيل | × | |
| ملابس العاملين | × | |
| مصاريف متنوعة أخرى | × | |
| مجموع المصروفات | | (×) |
| صافى ربح (خسارة) القسم | | × × |

النموذج (3-5)

حالة وجود مغسلة واحدة

قائمة إيرادات ومصروفات قسم غسيل النزلاء

عن الفترة المنتهية فى 12/31/ ــــــ

| | |
|---|---|
| إجمالى الإيرادات | × × × |
| تخصم المسموحات | (×) |
| صافى الإيرادات | × × |
| تخصم تكلفة الغسيل | (×) |
| صافى ربح (خسارة) القسم | × |

## مثال تطبيقى[1]

فيما يلى الأرصدة المستخرجة من دفاتر أحد الفنادق الكبرى والمتعلقة بقسم مغسلة النزلاء عن الفترة المنتهية فى 1989/12/31.

100 000 إيرادات غسيل وكى النزلاء 5 000 خصم ومسموحات
10 000 المرتبات والأجور 15 000 مزايا العاملين.
3 000 مهمات الغسيل 6 000 مهمات التنظيف.
10 000 مهمات التشغيل 4 000 أدوات كتابية ومطبوعات
4 000 ملابس العاملين 2 000 وجبات غذائية للعاملين.
5 000 مصروفات أخرى

المطلوب:

حساب صافى الربح ( الخسارة) لقسم مغسلة النزلاء عن الفترة المنتهية فى 1989/12/31 اذا عملت أن هناك ما قيمته 2000 دينار مواد تنظيف باقية آخر الفترة، 1000 دينار أدوات كتابية غير مستهلكة.

## قائمة ايرادات ومصروفات مغسلة النزلاء

### عن الفترة المنتهية فى 1989/12/31 .

| البيان | | |
|---|---|---|
| إجمالى الإيرادات | | 100 000 |
| (-) خصم مسموحات | | (5000) |
| صافى إيرادات غسيل النزلاء | | 95 000 |
| (-) المصروفات | | |
| المرتبات والأجور | 10 000 | |
| مزايا العاملين | 15 000 | |
| الوجبات الغذائية للعاملين | 2000 | |
| مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها | 27 000 | |
| المصروفات الأخرى | | |
| مهمات الغسيل | 3000 | |
| مهمات التنظيف | 4000 | |
| مهمات التشغيل | 10 000 | |
| أدوات كتابية ومطبوعات | 3000 | |
| ملابس العاملين | 4000 | |
| مصروفات أخرى | 5000 | |
| | | 56 000 |
| صافى ربح قسم مغسلة النزلاء | | 39 000 |

## مثال تطبيقى (2)

البيانات التالية مستخرجة من دفاتر أحد الفنادق والمتعلقة بمغسلة الفندق والتى تتولى جميع أعمال الغسيل لأقسام الفندق وللنزلاء عن السنة المنتهية فى 1990/12/31.

10 000 المرتبات والاجور 8 000 تأمينات اجتماعية 2 000 مكافآت

3 000 مهمات التنظيف 7 000 مهمات الغسيل

2 000 أدوات كتابية ومطبوعات 3 000 ملابس العاملين

1 000 مصروفات أخرى.

فاذا عملت الآتى:

1 ـ يخص العاملين بقسم المغسلة 4000 دينار تكلفة وجبات غذائية التى يقدمها الفندق للعاملين فيه.

2 ـ يتم تحميل تكلفة مغسلة الفندق على غسيل النزلاء، وقسم الغرف، وقسم الطعام والمشروبات، والأقسام الأخرى بنسبة 40٪، 30٪، 20٪، 10٪ على التوالى.

3 ـ ان إجمالى إيرادات غسيل النزلاء التى تخص الفترة 45 000 دينار منها مسموحات قيمتها 5 000 دينار.

المطلوب:

أولاً ـ إعداد قائمة لبيان تكلفة مغسلة الفندق، وتوزيع هذه التكلفة على الأقسام المستفيدة عن السنة المنتهية فى 1990/12/31.

ثانيا ـ تحديد صافى ربح غسيل النزلاء عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ.

## اولاً: قائمة تكاليف مغسلة الفندق

### عن السنة المنتهية 1990/12/31

| البيان | | |
|---|---|---|
| المرتبات والأجور | 10 000 | |
| مزايا العاملين | 14 000 | |
| مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها | | 24 000 |
| المصروفات الأخرى | | |
| مهمات التنظيف | 3 000 | |
| مهمات الغسيل | 7 000 | |
| أدوات كتابية ومطبوعات | 2 000 | |
| ملابس العاملين | 3 000 | |
| مصروفات أخرى | 1 000 | |
| مجموع المصروفات الأخرى | | 16 000 |
| إجمالى تكلفة الغسيل | | 40 000 |
| تحميل تكلفة الغسيل | | |
| تكلفة غسيل النزلاء | 16 000 | |
| قسم الغرف | 12 000 | |
| قسم الطعام والمشروبات | 8 000 | |
| الأقسام الأخرى | 4 000 | |
| الإجمالى | | 40 000 |

ويلاحظ أنه قد تم تحميل تكلفة الغسيل على الجهات المستفيدة بالنسب المذكورة بالتمرين وهى 4 : 3 : 2 : 1.

نصيب غسيل النزلاء = 40 000 × 40 ٪ = 16 000 دينار

نصيب قسم الغرف = 40 000 × 30 ٪ = 12 000

نصيب قسم الطعام والمشروبات = 40 000 × 20 ٪ = 8 000

نصيب الأقسام الأخرى = 40 000 × 10 ٪ = 4 000

**ثانياً : قائمة إيرادات ومصروفات غسيل النزلاء عن السنة المنتهية فى 1990/12/31.**

| | | |
|---|---|---|
| إجمالى الإيرادات | 45 000 | |
| ناقصا : خصم ومسموحات | (5 000) | |
| صافى الإيرادات | | 40 000 |
| ناقصا: تكلفة الغسيل | | (16 000) |
| صافى ربح غسيل النزلاء. | | 24 000 |

## 3-5 قسم الجراج وانتظار السيارات

### أولا : الإيرادات

*1 ـ الانتظار والتخزين*

يجعل هذا الحساب دائنا بقيمة الرسوم المحصلة نتيجة أداء خدمات التخزين والانتظار لنزلاء ولعملاء الفندق.

*2 ـ مبيعات البضاعة*

يجعل هذا الحساب دائنا بقيمة مبيعات البضاعة. وفى حالة وجود بند هام فى قيمته المالية بالنسبة لإجمالى الإيراد المحقق بواسطة هذا القسم، فانه ينبغى إظهاره تحت عنوان مستقل على حده.

*3 ـ خدمات متنوعة*

ينبغى أن يشمل هذا الحساب الإيرادات الناتجة من كافة الخدمات الأخرى كالغسيل والتليمعوالإصلاحات.........الخ.

ويراعى استنزال المسموحات وهي تمثل قيمة الخصومات أو التعديلات على أرقام الإيرادات سالفة البيان أعلاه إما نتيجة مبالغ سبق قيدها بالخطأ أو بالزيادة ولم يتم اكتشافها إلا بعد إتمام عمليات القيد بالدفاتر والسجلات.

### ثانيا: تكلفة البضاعة المباعة Cost of Merchandise Sold

تمثل تكلفة البضاعة المباعة سعر شراء البضاعة ناقصا الخصم التجارى، وقد تحدد قيمة تكلفة البضاعة المباعة من أسلوب الجرد الدورى للمخزون ويراعى أن مجمل الربح هو الرصيد بعد خصم تكلفة البضاعة المباعة من صافي الإيرادات.

### ثالثا: المصروفات

*1 ـ الأجور والمرتبات والأجور الاضافية*

يمثل هذا الحساب قيمة أجور ومرتبات موظفى قسم الجراج وإنتظار السيارات، وكذا المكافآت وأجر العمل الإضافى وأجور العمال الموسميين.

### 2 ـ *مزايا الموظفين*

ويحمل هذا الحساب بقيمة التأمينات الاجتماعية والمعاشات وأية مصروفات أخرى ذات العلاقة بالإضافة إلى تكلفة وجبات الطعام والمشروبات لموظفى هذا القسم.

### 2 ـ *المصروفات الأخرى*

ـ تكلفة الرخص: ويحمل هذا الحساب بتكلفة كل الرخص التى تكون ضرورية من أجل تشغيل هذا القسم.

ـ أتعاب الإدارة: يحمل هذا الحساب بالأتعاب المدفوعة إلى مشغلى الجراج المعينين من أجل إدارة جراج الفندق.

ـ مهمات التشغيل: يحمل بتكلفة البنود مثل البنزين والزيوت والأجزاء المستخدمة فى تشغيل قسم الجراج وانتظار السيارات والتى لايتم تحميلها على العميل.

ـ ملابس العاملين : يحمل هذا الحساب بتكلفة أو إيجار الزى الموحد لملابس العاملين والتكاليف الأخرى المرتبطة.

ونورد فيما يلى النموذج (6-3) لقائمة إيرادات ومصروفات قسم الجراج وانتظار السيارات.

النموذج (6-3)

**قائمة إيرادات ومصروفات قسم الجراج وانتظار السيارات**

**عن السنة المالية المنتهية فى 31 ديسمبر ــــ19**

| | | |
|---|---|---|
| **الإيرادات** | | |
| الانتظار والتخزين | × | |
| مبيعات بضاعة | × | |
| خدمات أخرى | × | |
| إجمالى الإيرادات | | × × × |
| المسموحات (الخصومات) | | (×) |
| صافى الإيرادات | | × × |
| تكلفة البضاعة المباعة | | (×) |
| مجمل الربح | | × × |
| | | |
| **المصروفات** | | |
| المرتبات والأجور | × | |
| مزايا العاملين | × | |
| الرخص | × | |
| أتعاب الإدارة | × | |
| ملابس العاملين | × | (×) |
| صافى دخل (خسارة) القسم | | × × |

## 3-6 قسم الإيجارات والإيرادات الأخرى.

نتناول فيما يلى شرح أهم البنود المتعلقة بقسم الإيجارات والإيرادات الأخرى.

### 1 ـ الإيجارات

يجعل هذا الحساب دائنا بالدخل الناتج من إيجار المساحات لأغراض الأعمال، وقد تصنف هذه الايجارات إلى:

النوادى: وتمثل الدخل من إيجار المساحات بمبنى الفندق والمستخدمة كغرف للنوادى.

المكاتب: الدخل من إيجار المساحات بمبنى الفندق والمستخدمة كمكاتب للمستأجرين بخلاف أصحاب حقوق الامتياز.

المحلات: الدخل من إيجار المساحات المخصصة كمحلات تجارية بمبنى الفندق.

أخرى: مثل الدخل من إيجارات بعض المساحات من الصالات العامة وحجرات الانتظار بالفندق والمستخدمة للعرض وكذا المساحات الأخرى المؤجرة بخلاف ماسبق.

### 2 ـ حقوق الامتياز Concessions

يجعل هذا الحساب دائنا بالإيرادات المحصلة من الآخرين نظير امتياز تشغيل بعض الأقسام والتى قد يقوم الفندق بتشغيلها بنفسه كجزء من عمليات الفندق العادية ومثال ذلك محلات الحلاقة والتجميل، ومحلات الهدايا، ومحلات المجلات والصحف... الخ.

### 3 ـ العمولات CommissionS

يجعل هذا الحساب دائنا بقيمة العمولات التى يحصل عليها الفندق من الغير نظير خدمات مثل الاتصالات وسيارات الأجرة، وأماكن الانتظار، وتأجير السيارات، والتصوير، وينبغى أيضا أن يدرج فى هذا الحساب الدخل من الألعاب وماكينات البيع الغير مملوكة للفندق Vending Machines.

4- *الخصم النقدى المكتسب.*

يجعل هذا الحساب دائنا بقيمة الخصم المكتسب نظير قيام الفندق بسداد الحسابات الدائنة خلال فترة الخصم، ولكن لايجب تعلية الخصم التجارى الذى يعد استقطاعا من تكلفة البضاعة المباعة كما سبقت الاشارة.

5- *إيرادات الألعاب الألكترونية وغيرها.*

ويمثل الإيراد الناتج من ألعاب الفيديو Video Games والألعاب الألكترونية، فعندما يمتلكها الفندق ينبغى جعل هذا الحساب دائنا بها.

6- *المقدمات الضائعة والتأمين المضمون وعدم إعداد المعارض.*

يتضمن هذا الحساب الإيرادات الناتجة من المقدمات الضائعة على العملاء وتأمين عدم الحضور وتأمينات المعارض وذلك فيما يتعلق بخدمات الغرف والتسهيلات الأخرى بالفندق.

7- *الدخل من الفوائد الدائنة.*

يجعل هذا الحساب دائنا بقيمة الفوائد المكتسبة من الاستثمارات فى الودائع بالبنوك وكذا فى الأسهم والسندات.. الخ.

8- *مبيعات الخردة والمخلفات*

تمثل الإيرادات الناتجة من بيع مخلفات الفندق المختلفة وكذا المواد المتقادمة وما إلى ذلك.

9- *إيراد ماكينات البيع*

يجعل هذا الحساب دائنا بالإيراد الناتج من ماكينات البيع التى يمتلكها الفندق مخصوما منه تكلفة البضاعة المباعة.

10- *إيرادات أخرى*

يتضمن هذا الحساب أى بنود إيرادات لم يتم تصنيفها تحت العناوين سالفة الذكر.

ويوضح النموذج (7-3) قائمة قسم الإيجارات والإيرادات الأخرى.

## النموذج (7-3)

### قائمة الإيجارات والإيرادات الأخرى

عن السنة المنتهية فى 31 ديسمبر ــــ 19

| البيان | | |
|---|---|---|
| المساحات المؤجرة | | |
| النوادى | × | |
| المكاتب | × | |
| المحلات | × | |
| أخرى | × | |
| اجمالى الإيجارات | | × × |
| ايرادات حقوق الامتياز | | |
| محلات الحلاقة والتجميل | × | |
| محلات بيع التحف والهدايا | × | |
| محلات بيع الزهور | × | |
| محلات المجلات والصحف | × | |
| اجمالى ايرادات الامتياز | | × × |
| العمولات | | |
| تأجير السيارات | × | |
| الاتصالات | × | |
| ماكينات البيع والألعاب | × | |
| التصوير | × | |
| إجمالى العمولات | | × × × |
| الخصم المكتسب | | × |
| الفوائد الدائنة | | × |
| مبيعات المخلفات | | × |
| إيراد ماكينات البيع | | × |
| إيرادات متنوعة أخرى | | × |
| مجموع الإيجارات والإيرادات الأخرى | | × × × |



# المبحث الثانى

# القوائم المبوبة للمصروفات غير المباشرة

### *الأهداف التعليمية*

ينبغي بعد دراستك هذا المبحث، أن تكون قادراً على:

1 ـ تعريف المصروفات غير المباشرة والأعباء الثابتة بالفندق.

2 ـ تحديد الأقسام الخدمية بالفندق

3 ـ تبويب مصروفات كل قسم من الأقسام الخدمية.

4 ـ تصوير القوائم المبوبة للمصروفات غير المباشرة لكل قسم.

5 ـ العلاقة بين هذه القوائم والقوائم المالية العامة للفندق.



# مقدمة

يظهر بقائمة الدخل للفند ق بعد إيرادات ومصروفات الأقسام التشغيلية والإيجارات الدائنة والإيرادات الأخرى كما سلف الذكر المصروفات غير المباشرة وهى تلك المصروفات التى لاترتبط أو تنتمى إلى نشاط تشغيلى (إنتاجى) بذاته، ولكنها تتعلق بالإدارة العامة والإدارات الخدمية الأخرى بالفندق ككل، ويطلق عليها مصروفات التشغيل العامة غير الموزعة حيث يصعب تخصيصها على أقسام بعينها . وتظهر تلك المصروفات مطروحة من مجمل أرباح التشغيل للوصول إلى صافى دخل (خسارة) الفندق عن الفترة. ويمكن تبويب المصروفات غير المباشرة فى مجموعة من القوائم كالآتى:

*أولاً* : قائمة المصروفات الإدارية والعمومية.

*ثانياً*: قائمة المصروفات التسويقية.

*ثالثاً*: قائمة مصروفات الصيانة والإصلاحات.

*رابعاً*: قائمة مصروفات الطاقة.

*خامساً*: قائمة مصروفات الموارد البشرية.

*سادساً*: قائمة مصروفات معالجة البيانات.

*سابعاً*: قائمة الأعباء الثابتة.

ونتناول بالتفصيل شرح طبيعة ومحتويات وكيفية إعداد هذه القوائم فى هذا المبحث.

## أولا: قائمة المصروفات الإدارية والعمومية

تتضمن قائمة المصروفات الإدارية والعمومية بنود المصروفات الآتية:

1 ـ *المرتبات والأجور*

يتضمن هذا الحساب أجر الإجازات ومكافأة نهاية الخدمة والمكافآت والحوافز وأجر الإجازات الرسمية، وذلك للعاملين بقسم الإدارة العامة مثل مكتب المدير والحسابات والائتمان ومكتب حفظ السجلات الأمامى والمراجعين الداخليين وموظفى الاستقبال والأمن.

2 ـ *مزيا العاملين.*

يحمل هذا الحساب بضرائب المرتبات والتأمينات والمعاشات والتى تخص العاملين سالفى الذكر، كما يحمل أيضا بتكلفة الوجبات الغذائية المقدمة للعاملين بقسم الإدارة العامة.

3 ـ *العجز والزيادة فى النقدية.*

يتضمن هذا الحساب العجز أو الزيادة طرف الصيارفة، وقد تفضل بعض الفنادق وجود حسابات مماثلة فى الأقسام التشغيلية المختلفة.

4 ـ *عمولات بطاقات الائتمان* *Credit Card Commissions*

ويحمل هذا الحساب بقيمة العمولات المدفوعة إلى وكالات بطاقات الائتمان كالمصارف المختلفة.

5 ـ *الائتمان والتحصيل*

يجب تحميل هذا الحساب بتكلفة تحصيل حسابات النزلاء بما فى ذلك أتعاب المحامين وخدمات جهات تحقيق ومراجعة الائتمان.

6 ـ *الموارد البشرية*

يحمل هذا البند بتكلفة البحث عن العاملين وتدريبهم وتنسيبهم وفى حالة ما إذا كان هذا البند هاما وماديا، فإنه يفضل إعداد قائمة مستقلة لتبويب مصروفاته كما سيرد إيضاحه فى البند خامساً من هذا المبحث.

7ـ *التبرعات* Donations

يحمل هذا الحساب بقيمة التبرعات المدفوعة للجمعيات والجهات الخيرية.

8ـ *الاشتراكات فى الهيئات والمجلات*

يمثل هذا البند تكلفة تمثيل الفندق فى المنظمات الفندقية أو للأعضاء العاملين عندما يصرح لهم تمثيل الفندق ويحمل أيضا هذا البند برسوم الاشتراكات فى الصحف والمجلات والكتب لاستخدام هيئة العاملين بالفندق.

9ـ *معالجة البيانات* Data Processing

يحمل هذا الحساب بتكلفة خدمات معالجة وتشغيل البيانات وذلك بخلاف مصروفات تأجير المعدات والأجهزة الآلية Hardware. وتتضمن مصروفات معالجة البيانات على سبيل المثال مرتبات وأجور محللى النظم والمبرمجين ومشغلى الأجهزة بالإضافة إلى المزايا الممنوحة لهم، ومصروفات التعليم والتدريب وصيانة الأجهزة والبرامج والتشغيل وفى حالة ما إذا كان هذا البند هاما وماديا، فإنه يفضل إعداد قائمة مستقلة لتبويب مصروفاته، كما سنوضحه فى البند سادساً من هذا المبحث.

10ـ *أقساط التأمين*

يتضمن هذا البند أقساط التأمين المتعلقة بالمسئولية المدنية وخيانة الأمانة والتأمين على الحياة والتأمين ضد السرقة ماعدا التأمين على العاملين والتأمين على المبانى ومحتويات الفندق ضد الحريق والتأمينات الاجتماعية.

11ـ *المراجعة الداخلية*

ينبغى أن يتضمن هذا الحساب تكلفة المراجعات الداخلية التى يحملها المركز الرئيسى لسلسلة الفنادق التى يشرف عليها.

12ـ *نظم الاتصالات الداخلية*

يحمل هذا الحساب بتكلفة ماكينات النسخ وطبع الصفحات ومعدات الفاكس وخدمات تدفق البيانات والمعلومات، وكذا آلات الطباعة بالحاسب الالكترونى والبريد الألكترونى ونظم الاتصال الداخلى الأخرى بما فى ذلك المهمات اللازمة لها.

13 ـ *الفقد والتلف* Loss & Damage

يحمل هذا الحساب بقيمة المدفوعات التى يتحملها الفندق نتيجة فقد أو تلف ممتلكات النزلاء والتى تزيد عن المبالغ التى يتم استردادها من شركات التأمين وكذا التعويضات المدفوعة لهم عن التلف أو الفقد.

14ـ *مهمات التشغيل*

تتضمن مهمات التشغيل تكلفة النماذج المطبوعة، ودليل الخدمات وتوريدات المكاتب، والقرطاسية، سواء كانت مشتراة من منشآت طباعة خارجية أو يتم إنتاجها داخليا. ويجب تحميلها على هذا الحساب عندما يستخدمها مكتب المدير أو الحسابات أو العاملون الذين يتم تحميل مرتباتهم وأجورهم على هذه المجموعة من المصروفات.

15ـ *البريد والبرق*

يحمل هذا الحساب بتكلفة البريد والبرق ماعدا المتعلقة بقسم التسويق.

16ـ *الأتعاب المهنية*

تتضمن تكلفة المحاماة، والمراجعين القانونيين، والاستشارات المهنية من أتعاب ومصروفات السفر والانتقال........ الخ.

17ـ مخصص *الحسابات المشكوك فى تحصيلها*

ينبغى تكوين مبلغ كاف لمواجهة الخسارة المحتملة نتيجة عدم تحصيل حسابات المدينين وأوراق القبض، وتحميله على هذا الحساب.

18ـ *الأمن* Security

يشمل هذا البند تكلفة العقد المتعلق بأمن الفندق والمصروفات الأخرى ذات العلاقة، وإذا ما كانت تكلفة هذا البند مؤثرة وهامة، فإنه يمكن إعداد قائمة مستقلة له.

19ـ *الهاتف*

يجب تحميل هذا الحساب بأى مصروفات هاتفية يمكن إثبات أنها تخص أقسام ومكاتب الإدارة العامة بصورة مباشرة.

### 20 ـ *النقل*

ينبغي ان يحمل هذا الحساب بتكلفة النقل بخلاف النقل الذي يخص النزلاء وفي حالة تخصيص قسم منفصل للموارد البشرية، فانه يجب تحميله بهذا المصروف.

### 21 ـ *السفر والضيافة*

يحمل هذا الحساب بتكلفة السفر والضيافة للمديرين والعاملين بالفندق الذين يكلفون بالسفر لإنجاز أعمال الفندق، ويستثنى من ذلك مصروفات السفر المتعلقة بتنشيط وترويج أعمال الفندق حيث يجب تحميلها على قسم التسويق.

### 22 ـ *أخرى*

وهي عبارة عن أية مصروفات إدارية وعمومية أخرى لايمكن تحميلها تحت أي بند من البنود سالفة الذكر.

ونورد فيما يلي النموذج (3-8) لقائمة المصروفات الإدارية والعمومية

## النموذج (8-3)

| قائمة المصروفات الإدارية والعمومية<br>عن السنة المنتهية فى 31/12/--19 | | |
|---|---|---|
| المرتبات والأجور | × | |
| مزايا العاملين | × | |
| مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها | | ×× |
| المصروفات الأخرى | | |
| العجز والزيادة فى النقدية | × | |
| عمولات بطاقات الائتمان | × | |
| الائتمان والتحصيل | × | |
| موارد بشرية | × | |
| التبرعات | × | |
| اشتراكات | × | |
| معالجة البيانات | × | |
| أقساط التأمين | × | |
| المراجعة الداخلية | × | |
| الاتصالات الداخلية | × | |
| الفقد والتلف | × | |
| مهمات التشغيل | × | |
| البريد والبرق | × | |
| الأتعاب المهنية | × | |
| مخصص الحسابات المشكوك فيها | × | |
| الأمن | × | |
| الهاتف | × | |
| النقل | × | |
| السفر والضيافة | × | |
| مصروفات أخرى | × | |
| مجموع المصروفات الأخرى | | ×× |
| مجموع المصروفات الإدارية والعمومية | | ×××× |

## ثانيا: قائمة المصروفات التسويقية

يقصد بنشاط التسويق الفندقى تلك المجهودات التى تبذلها إدارة الفندق من أجل الحصول على النزلاء والعملاء والاحتفاظ بهم بالنسبة للمنتجات والخدمات التى يقدمها الفندق. ونشاط التسويق يتضمن الكثير من الأنشطة ومن بينها بناء صورة وسمعة طيبة للفندق وتنمية الوعى عند مستهلكى الخدمات الفندقية بالنسبة لخدمات الفندق فضلا عن جذب النزلاء والعملاء لارتياد المنافذ المختلفة لخدمات الفندق.

وهذه الأنشطة المتداخلة تشكل مايشار إليه بصفة عامة بمجهود التسويق، وسوف يرد فيما بعد المصروفات المختلفة المتعلقة بأنشطة التسويق، وعن طريق الاتحاد بعضها مع بعض، فانها توضح لنا النتائج المترتبة على استخدام جميع أساليب تنمية المبيعات، وأساليب البيع، وتنشيط المبيعات والعلاقات العامة بواسطة كل من هيئة العاملين داخل الفندق والعديد من الوكالات الخارجية من أجل خلق عملاء جدد بالإضافة إلى استمرار ارتياد العملاء الحاليين.

ولقد جرى العرف المحاسبى فى مجال الفنادق على اعتبار التكاليف المتعلقة بالحجز بما فى ذلك مرتبات وأتعاب وكالات السفر والسياحة وكذلك عمولات حجز غرف محددة ضمن مصروفات قسم الغرف.

وتجدر الإشارة إلى أن هناك اعتراف متزايد بأن تلك التكاليف تمثل عناصر للنشاط التسويقى ككل، وعلى ذلك فالفنادق التى تتبنى هذا الرأى وتعتبر هذه الوظائف بأنها مسئوليات تسويقية يجب أن تحمل تلك المصروفات على قسم التسويق.

ويستخلص مما تقدم بأنه ينبغى تحميل مجموعة الحسابات التسويقية التى سيرد ذكرها حالا بكافة التكاليف المتكبدة والمتعلقة بالعمل على الاحتفاظ بصورة وسمعة طيبة للفندق وتنمية وتنشيط وتعظيم أنشطة الفندق سواء كانت تدفع نقدا أو يترتب عليها زيادة فى معاملات الفندق. وتتضمن تلك التكاليف بصفة أساسية البنود الموضحة فى التبويب التالى:

### أ ـ نشاط المبيعات

1 ـ *المرتبات والأجور*

يتضمن هذا الحساب أجر الإجازات والمكافآت والحوافز ومكافأة نهاية الخدمة وأجر الإجازات الرسمية للعاملين بقسم المبيعات.

### 2ـ مزايا العاملين

يجعل هذا الحساب مدينا بضرائب المرتبات والتأمينات والمعاشات والمصروفات الأخرى المتعلقة بذلك القسم، كما يجعل هذا الحساب مدينا أيضا بتكلفة الوجبات الغذائية والمشروبات المقدمة للعاملين بهذا القسم.

### 3ـ ضيافة النزلاء

يحمل هذا الحساب بأية مصروفات متعلقة بتقديم غرف ووجبات وخدمات أخرى للنزلاء بدون مقابل من باب المجاملة والضيافة والتى تنشأ نتيجة لأنشطة البيع وتنشيط المبيعات.

### 4ـ الرسوم والاشتراكات

يتم تحميل هذا البند بتكلفة العضوية وتكلفة الاشتراك فى المجلات والدوريات والصحف والكتب لاستخدام العاملين بقسم المبيعات.

### 5ـ مهمات التشغيل

يجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة النماذج المطبوعة ودليل المبيعات والمهمات المكتبية والمطبوعات سواء كانت مشتراة أو يتم طبعها داخليا.

### 6ـ البريد والبرقيات

ينبغى تحميل هذا الحساب بتكلفة البريد والبرقيات المستخدمة بواسطة قسم المبيعات.

### 7ـ الهاتف

يجعل هذا الحساب مدينا بأى مصروفات هاتفية يمكن ربطها مباشرة بعمليات قسم المبيعات.

### 8ـ المعارض التجارية Trade Shows

يتم تحميل المصروفات المتعلقة بتنشيط وترويج خدمات الفندق فى المعارض الفندقية المختلفة، وتشمل مصروفات السفر والإقامة لممثلى الفندق وتكلفة الأكشاك وتأجير المساحات لعرض أنشطة الفندق.

9ـ *السفر والضيافة*

يجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة المصروفات المستردة وانتقال المديرين أو العاملين الذين تكرس مجهوداتهم لتنشيط المبيعات وكذلك تكلفة الضيافة لهذا الغرض.

10 ـ *أخرى*

يحمل هذا الحساب بأية مصروفات متعلقة بقسم المبيعات والتى لايمكن إثباتها تحت أى حساب آخر.

## ب : نشاط الحجز Reservations

1 ـ *المرتبات والأجور* كما سبق بقسم المبيعات

2 ـ *مزايا العاملين* كما سبق بقسم المبيعات

3 ـ *مهمات التشغيل*

يحمل هذا البند بتكلفة النماذج المطبوعة ودلائل المبيعات والأدوات الكتابية والمطبوعات سواء كانت مشتراة أو منتجة داخل الفندق.

4 ـ *البريد والبرقيات*

يتضمن هذا الحساب تكلفة البريد والبرقيات المستخدمة فى قسم الحجز.

5 ـ *أتعاب الحجز*

يجب تحميل هذا الحساب بتكلفة خدمات الحجز ونظام الحجز المركزى.

6 ـ *الهاتف*

يجب تحميل هذا البند بمصروفات الهاتف المتعلقة بعمليات قسم الحجز.

7 ـ *التدريب*

يجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة تدريب العاملين بقسم الحجز بما فى ذلك المادة العلمية للتدريب، والأدوات والمهمات، وأتعاب المحاضرين.

8 ـ *عمولات وكالات السفر*

يجب تحميل هذا الحساب بالعمولات المدفوعة للوكلاء المعتمدين نظير الأعمال التى يحصل عليها الفندق، وكذلك عمولات وكلاء السفر والسياحة.

9 ـ *أخرى*

يحمل هذا الحساب بأية مصروفات أخرى متعلقة بقسم الحجز والتى لايمكن تسجيلها تحت أى حساب آخر.

## جـ : نشاط الإعلان والترويج

1 ـ *المرتبات والأجور* كما سلف البيان بقسم المبيعات

2 ـ *مزايا العاملين* كما سلف البيان بقسم المبيعات

3 ـ *البريد المباشر*

يحمل هذا الحساب بتكلفة قوائم البريد، وكتابة الرسائل، والبريد وتوقيع الخطابات، ووضع العنوان على المظروف أو البطاقة أو أى عمل آخر من هذه النوعية تقوم به منشآت خارجية لصالح الفندق.

4 ـ *أتعاب عن خدمات خارجية*

ويتضمن هذا الحساب الأتعاب التى تدفع لممثلى أو وكالات العلاقات العامة.

5 ـ *الطباعة داخل الفندق*

يحمل هذا الحساب بتكلفة جميع الأعمال التى تتم بخصوص تنمية وإنتاج المطبوعات والدلائل والعلامات والكتيبات والبنود المماثلة المستخدمة فى ترويج الخدمات داخل الفندق.

6 ـ *الإعلانات خارج الفندق*

يتضمن هذا الحساب تكلفة اللافتات والإعلانات الملونة و المضيئة والعلامات الأخرى بما فى ذلك مصروفات الفترة عن تلك الخدمات أو التأجير.

### 7ـ المواد الإعلانية المستخدمة فى نقاط البيع

يتضمن هذا الحساب تكلفة البطاقات والنشرات الإعلانية وقوآئم الطعام والمشروبات والمعروضات والوسائل المماثلة المستخدمة من أجل تنشيط وترويج الأعمال.

### 8 ـ الطباعة

يحمل هذا الحساب بتكلفة الإعلان فى الصحف والمجلات وكتب الدليل وغيرها .

### 9ـ الإذاعة المرئية والمسموعة

يجب تحميل هذا الحساب بتكلفة الإعلانات فى الإذاعة أوالتليفاز.

### 10ـ أخرى

يجب تحميل هذا الحساب بأى تكاليف مرتبطة باستخدام وسائل الدعاية وترويج المبيعات والتى لايمكن إثباتها تحت أى حساب من الحسابات أعلاه.

ويعرض النموذج (3-9) محتويات قائمة المصروفات التسويقية فى أحد الفنادق.

## النموذج (9-3)

### قائمة المصروفات التسويقية
### عن السنة المنتهية فى 31/12/--19

| البيان | | |
|---|---|---|
| **المبيعات** | | |
| المرتبات والأجور | × | |
| مزايا العاملين | × | |
| مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها | | ×× |
| **المصروفات الأخرى** | | |
| الضيافة | × | |
| رسوم واشتراكات | × | |
| مهمات التشغيل | × | |
| البريد والبرقيات | × | |
| الهاتف | × | |
| معارض تجارية | × | |
| سفر وضيافة | × | |
| أخرى | × | |
| مجموع المصروفات الأخرى | | ×× |
| مجموع مصروفات قسم المبيعات | | ××× |
| **الحجز** | | |
| المرتبات والأجور | × | |
| مزايا العاملين | × | |
| مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها | | ×× |
| **المصروفات الأخرى** | | |
| مهمات تشغيل | × | |
| بريد وبرقيات | × | |
| أتعاب الحجز | × | |
| الهاتف | × | |
| التدريب | × | |

| | | |
|---|---|---|
| عمولات وكالات السفر | × | |
| أخرى | × | |
| مجموع المصروفات الأخرى | | ×× |
| مجموع مصروفات قسم الحجز | | ××× |
| الإعلان والترويج | | |
| المرتبات والأجور | × | |
| مزايا العاملين | × | |
| مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها | | ×× |
| المصروفات الأخرى | | |
| بريد مباشر | × | |
| أتعاب خدمات خارجية | × | |
| إعلانات خارج الفندق | × | |
| مواد إعلانية مستخدمة | × | |
| إعلانات بالصحف والمجلات | × | |
| إعلانات بالاذاعة والتلفاز | × | |
| أخرى | × | |
| مجموع المصروفات الأخرى | | ×× |
| مجموع قسم الإعلان والترويج | | ××× |
| مجموع المصروفات التسويقية | | ×××× |

## مثال تطبيقى

البيانات التالية متعلقة ببعض المصروفات غير المباشرة فى أحد الفنادق الكبرى بطرابلس عن السنة المنتهية فى 1988/12/31.

300 000 المرتبات والأجور تخص الإدارة العامة وإدارة التسويق بنسبة 50 ٪، 50 ٪

200 000 مزايا الموظفين بالإدارات العامة والتسويق بالنسبة السابقة

المصروفات غير المباشرة الأخرى

5 000 عجز فى النقدية 10 000 عمولات بطاقات الائتمان 8 000 الائتمان والتحصيل

10 000 معالجة البيانات 6 000 التبرعات 15 000 رسوم واشتراكات منها 8 000 دينار تخص الادارة العامة والباقى إدارة التسويق 10 000 موارد بشرية

12 000 المراجعة الداخلية 20 000 البريد والبرق توزع على الإدارة العامة وإدارة التسويق بنسبة 60٪، 40٪. 40 000 الهاتف يخص الإدارة العامة 30 000 دينار منها والباقى إدارة التسويق 7 000 معارض تجارية 3 000 اتصالات هاتفية داخلية 15 000 مصروفات الضيافة توزع بالتساوى بين الإدارة العامة والتسويق. 10 000 الفقد والتلف 8 000 الأمن 20 000 سفر وانتقالات وتوزع بين الإدارتين بنسبة 60٪ للإدارة العامة، 40٪ للتسويق. 5 000 اتعاب الحجز، 15000 إعلانات الإذاعة والتلفاز، 6 000 مواد إعلانية مستخدمة.

المطلوب:

اولاً: إعداد قائمة المصروفات الإدارية والعمومية عن السنة المنتهية فى 1988/12/31

ثانيا: إعداد قائمة المصروفات التسويقية عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ.

## أولاً: قائمة المصروفات الإدارية والعمومية

عن السنة المنتهية فى 1988/12/31.

| البيان | | |
|---|---|---|
| المرتبات والأجور | 150 000 | |
| مزايا العاملين | 100 000 | |
| مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها | | 250 000 |
| المصروفات الأخرى | | |
| عجز فى النقدية | 5000 | |
| عمولات بطاقات الائتمان | 10 000 | |
| الائتمان والتحصيل | 8 000 | |
| معالجة البيانات | 10 000 | |
| التبرعات | 6 000 | |
| رسوم واشتراكات | 8 000 | |
| موارد بشرية | 10 000 | |
| المراجعة الداخلية | 12 000 | |
| البريد والبرقيات | 12 000 | |
| الهاتف | 30 000 | |
| اتصالات داخلية | 3 000 | |
| مصروفات الضيافة | 7 500 | |
| الفقد والتلف | 10 000 | |
| الأمن | 8 000 | |
| سفر وانتقالات | 12 000 | |
| مجموع المصروفات الأخرى | | 151 500 |
| مجموع المصروفات الإدارية والعمومية | | 401 500 |

ثانيا: قائمة المصروفات التسويقية

عن السنة المنتهية فى 1988/12/31.

| | | |
|---|---|---|
| المرتبات والأجور | 150 000 | |
| مزايا العاملين | 100 000 | |
| مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها | | 250 000 |
| المصروفات الأخرى | | |
| رسوم واشتراكات | 7 000 | |
| البريد والبرقيات | 8 000 | |
| الهاتف | 10 000 | |
| معارض تجارية | 7 000 | |
| مصروفات الضيافة | 7 500 | |
| سفر وانتقالات | 8 000 | |
| أتعاب الحجز | 5 000 | |
| إعلانات بالإذاعة والتلفاز | 15 000 | |
| مواد إعلانية مستخدمة | 6 000 | |
| مجموع المصروفات الأخرى | | 73 500 |
| مجموع المصروفات التسويقية | | 323 500 |

## ثالثا: قائمة مصروفات الصيانة والإصلاحات

تضم هذه القائمة بنود المصروفات المتعلقة بقسم الصيانة والإصلاح، وفيما يلى الشرح لهذه البنود.

### 1 ـ *المرتبات والأجور*

يتضمن هذا الحساب أجر الإجازات السنوية، والمكافآت، والحوافز، ومكافآت ترك الخدمة.

### 2 ـ *مزايا العاملين*

يحمل هذا الحساب بضرائب المرتبات، والتأمينات، والمعاشات، والمصروفات المتعلقة بهذا القسم، وكذلك تكلفة الطعام والمشروبات للعاملين بهذا القسم.

### 3 ـ *صيانة وإصلاح المبانى*

يحمل هذا الحساب بتكلفة المواد والعقود المتعلقة بصيانة وإصلاح المبانى سواء من داخل أو خارج المبنى.

### 4 ـ *الستائر والمفروشات*

يتضمن هذا الحساب تكلفة المواد والعقود المتعلقة بإصلاح الستائر والأغطية والمفروشات.

### 5 ـ *صيانة وإصلاح المعدات الميكانيكية والكهربائية*

يحمل هذا الحساب بتكلفة المواد والعقود المتعلقة بإصلاح المعدات، أما بالنسبة لتكلفة إصلاح وصيانة المعدات والأجهزة المتخصصة مثل أجهزة الهاتف أو أجهزة معالجة البيانات (الحاسب الألكترونى) فيجب تحميلها مباشرة على الأقسام المختصة.

### 6 ـ *صيانة وإصلاح معدات التكييف والتسخين*

يحمل هذا الحساب بتكلفة المواد والعقود المتعلقة بإصلاح وصيانة معدات التكييف والتسخين.

### 7ـ معدات المطبخ

يحمل هذا الحساب بتكلفة المهمات والعقود المتعلقة بإصلاح وصيانة معدات المطبخ.

### 8ـ معدات المغسلة

يحمل هذا الحساب بتكلفة المهمات والعقود المتعلقة بإصلاح وصيانة معدات المغسلة.

### 9ـ المصاعد

يحمل هذا الحساب بتكلفة المواد والمهمات والعقود المتعلقة بإصلاح وصيانة مصاعد الفندق.

### 10ـ غطاء أرضيات *Floor Covering*

يتضمن هذا الحساب تكلفة المواد والعقود المتعلقة بإصلاح وصيانة غطاء الأرضيات بغرف النزلاء والممرات وصالات الطعام والمقاهى والصالات العامة.

### 11ـ صيانة وإصلاح الأثاث

يحمل هذا الحساب بتكلفة المهمات والتوريدات اللازمة لصيانة وإصلاح الاثاث مثل المنسوجات والقماش والأخشاب والأجزاء المعدنية والزجاج...الخ

### 12ـ الأراضى المحيطة وتجميل البيئة

يتضمن هذا الحساب تكلفة المواد والمهمات المستخدمة فى صيانة وتجميل الاراضى المحيطة بالفندق.

### 13ـ مهمات التشغيل

وتتضمن تكلفة النماذج المطبوعة وأدلة الخدمات (دليل الخدمة) والمطبوعات والأدوات المكتبية سواء كانت مشتراة من الخارج أو منتجة داخليا. والتى يستخدمها العاملون الذين يتم تحميل مرتباتهم وأجورهم على هذا القسم.

### 14ـ الطلاء والزخرفة

يجب تحميل هذا الحساب بتكلفة المواد والمهمات المتعلقة بالطلاء والزخرفة.

### 15ـ إزالة النفايات

يحمل هذا الحساب بتكلفة إزالة القمامة والنفايات.

### 16 ـ حمام السباحة

يحمل هذا الحساب بتكلفة المواد والمهمات والعقود المتعلقة بصيانة وإصلاح حمامات السباحة عندما لا يكون هناك قسم منفصل لحمامات السباحة.

### 17 ـ ملابس العاملين

يجب تحميل هذا الحساب بتكلفة أو إيجار ملابس العاملين والتكاليف المتعلقة بذلك.

### 18 ـ أخرى

تشمل البنود الأخرى التى لم يتم تحميلها تحت الحسابات سالفة الذكر.

ومن الجدير بالذكر أن هناك بعض البنود التى تستبعد من مصروفات الصيانة والإصلاحات عن طريق جعل هذه المصروفات دائنة بقيمتها ومثال ذلك:

1 ـ الإضافات والتحسينات الرأسمالية، حيث تعتبر مصروفا رأسماليا يحمل على الأصول ذات العلاقة.

2 ـ تكاليف مستردة Cost Recoveries وهى عبارة عن تكاليف العمالة والمهمات المستخدمة فى صيانة وإصلاح تسهيلات فنادق أو منشآت أخرى

ويوضح ذلك القيد الآتى:

من مذكورين

حـ / فنادق / منشآت أخرى

حـ / الأصول الثابتة

الى حـ / مصروفات الصيانة والإصلاحات

إثبات المبالغ المستردة وتحميل المصروفات الرأسمالية على الأصول

وفيما يلى نورد النموزج (10-3) لقائمة تبويب مصروفات قسم الصيانة والإصلاحات.

## النموذج (10-3)

### فندق الرابطة

### قائمة مصروفات الصيانة والإصلاحات

### عن السنة المالية المنتهية فى 12/31/--19

| البيان | | |
|---|---|---|
| المرتبات والأجور | × | |
| مزايا العاملين | × | |
| | | ×× |
| مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها | | |
| المصروفات الأخرى | | |
| المبانى | × | |
| ستائر ومفروشات | × | |
| معدات ميكانيكية وكهربائية | × | |
| مصاعد | × | |
| الأثاث | × | |
| مهمات تشغيل | × | |
| الطلاء والزخرفة | × | |
| إزالة النفايات | × | |
| حمام السباحة | × | |
| تجميل أراضى الفندق | × | |
| ملابس العاملين | × | |
| أخرى | × | |
| مجموع المصروفات الأخرى | | ×× |
| مجموع مصروفات الصيانة والإصلاحات | | ××× |
| تخصم: | | |
| تكاليف مستردة | × | |
| اضافات وتحسينات رأسمالية | × | |
| | | (××) |
| صافى تكاليف الصيانة والإصلاحات | | ×× |

## رابعا: قائمة مصروفات الطاقة

وتتضمن هذه القائمة مصروفات الطاقة مبوبة على النحو التالي:

1 ـ *كهرباء* Electricity

وتتضمن تكلفة فواتير الكهرباء الواردة من مؤسسة توليد الكهرباء

2 ـ *الوقود* Fuel

يجب أن يحمل هذا الحساب بتكلفة الوقود المستهلك باستثناء الوقود المستهلك بالمطابخ حيث يحمل على قسم الطعام والمشروبات كما سلف البيان، ويجب ذكر نوع الوقود المستخدم مثل الفحم، والزيت، الغاز.

3 ـ *البخار* Steam

يتضمن تكلفة البخار المستخدم بالفندق.

4 ـ *المياه* Water

يجب أن يحمل هذا الحساب بتكلفة المياه المستهلكه سواء لأغراض إعداد الثلج أو الشرب.

ويجب ملاحظة أن هناك بعض المبالغ الدائنة التى تثبت على هذا القسم وهى:

1 ـ *تكاليف مستردة*

وتتضمن تكلفة المبالغ المستردة من الوحدات المنفصلة عن الفندق مثل مستأجرى المحلات والمساحات بالفندق.

2 ـ *أعباء الأقسام التشغيلية*

يمكن تحميل إيرادات الأقسام التشغيلية بالمبالغ الخاصة بها من تكاليف الطاقة إذا كانت هناك تسهيلات لعدادات فرعية خاصة بها، حيث تمكن من وجود نظام شامل لتحميل الأقسام التشغيلية بتكلفة الطاقة، وفى حالة عدم وجود عدادات فرعية لتخصيص الطاقة فتظل تكلفتها بهذه القائمة.

ويكون القيد لإثبات المبالغ الدائنة كما يلى:

من مذكورين

حـ / المستأجرين

حـ / أقسام التشغيل (الغرف ـ الطعام....الخ)

الى حـ / مصروفات الطاقة

ويعرض النموذج (3-11) قائمة تبويب مصروفات الطاقة.

## النموذج (11-3)

**قائمة مصروفات الطاقة**
**عن السنة المالية المنتهية فى 12/31/--19**

| | | |
|---|---|---|
| كهرباء | | × |
| وقود | | × |
| بخار | | × |
| مياه | | × |
| مجموع تكاليف الطاقة | | ××× |
| تخصم: | | |
| تكاليف مستردة (من المستأجرين) | × | |
| تكاليف محملة على أقسام التشغيل | × | |
| مجموع تكاليف الطاقة المستردة والمحملة | | (××) |
| صافى تكاليف الطاقة | | ×× |

## خامسا: قائمة مصروفات الموارد البشرية

يجب تخصيص قائمة مستقلة لتبويب مصروفات الموارد البشرية فى حالة ما إذا كانت الموارد البشرية والمصروفات الأخرى الملحقة بها كبيرة وهامة. ولكن فى حالة عدم تواجد هذا الشرط، فإن مصروفات الموارد البشرية تظل ضمن قسم المصروفات الإدارية والعمومية كما سبقت الاشارة.

ونورد فيما يلى النموزج (12-3) لهذه القائمة

النموزج (12-3)

قائمة مصروفات الموارد البشرية

عن السنة المنتهية فى 12/31/--19

| البيان | | |
|---|---|---|
| المرتبات والأجور | × | |
| مزايا العاملين | × | |
| مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها | | ×× |
| المصروفات الأخرى | × | |
| الرسوم والاشتراكات | × | |
| سكن العاملين | × | |
| علاقات العاملين | × | |
| مصروفات طبية | × | |
| مهمات التشغيل | × | |
| التوظيف | × | |
| إعادة التسكين | × | |
| التدريب | × | |
| النقل | × | |
| أخرى | × | |
| مجموع المصروفات الأخرى | | ××× |
| إجمالى مصروفات الموارد البشرية | | ××× |

وفيما يلى شرح موجز لمحتويات قائمة مصروفات الموارد البشرية

1 ـ *المرتبات والأجور*

ويتضمن هذا الحساب أجر الإجازات والمكافآت والحوافز ومكافأة نهاية الخدمة وذلك فيما يخص مدير الأفراد ومدير التدريب والمستشارين والسكرتارية والموظفين.

2 ـ *مزايا العاملين*

وذلك كما هو فى القوائم السابقة

3 ـ *الرسوم والاشتراكات*

يجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة العضوية والاشتراكات فى المجلات والدوريات والكتب من أجل استخدام الموظفين بقسم الموارد البشرية.

4 ـ *سكن العاملين*

يجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة توفير السكن للعاملين بالفندق سواء المؤقت أو الدائم.

5 ـ *مصروفات طبية*

يحمل هذا الحساب برسوم الأطباء والمهمات الطبية اللازمة للعاملين بالفندق.

6 ـ *مهمات التشغيل*

يجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة النماذج المطبوعة والمهمات المكتبية وغيرها.

7 ـ *التوظيف*

يحمل هذا الحساب بمصروفات الإعلان عن الوظائف ورسوم التعيين والمصروفات المستردة للمرشحين.

8 ـ *التدريب*

يجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة تدريب الموظفين متضمنة مواد التدريب المتخصصة والمهمات وأتعاب المدرب وغيرها.

9 ـ *النقل*

يحمل هذا الحساب بتكلفة توفير خدمة المواصلات والانتقال للعاملين بالفندق.

10 ـ *أخرى*

يجب تحميل هذا الحساب بأية مصروفات خاصة بقسم الموارد البشرية ولم يتم تحميلها تحت أى من الحسابات السابقة.

## سادساً : قائمة مصروفات معالجة البيانات

ينبغي تخصيص قائمة مستقلة لمصروفات معالجة البيانات وذلك بالنسبة للفنادق ذات الاستثمارات الكبيرة بدرجة هامة فى وسائل وأجهزة تشغيل ومعالجة البيانات. ولكن بالنسبة للفنادق التى لايتوافر فيها هذا الشرط، فإن مصروفات تشغيل ومعالجة البيانات تبقى ضمن قسم المصروفات الإدارية والعمومية كما سبقت الإشارة ويوضح النموذج (13-3) هذه القائمة.

النموذج (13-3)

قائمة مصروفات قسم معالجة البيانات

عن السنة المنتهية فى 31/12/--19

| | | |
|---|---|---|
| المرتبات والأجور | × | |
| مزايا العاملين | × | |
| مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها | | ×× |
| المصروفات الأخرى | | |
| التعليم والتدريب | × | |
| صيانة الأجهزة الآلية للحاسب | × | |
| صيانة البرامج والملفات | × | |
| مهمات التشغيل | × | |
| أتعاب مكاتب الخدمة | × | |
| أخرى | × | |
| مجموع المصروفات الأخرى | | ××× |
| إجمالى مصروفات معالجة البيانات | | ××× |

ونوضح فيما يلى شرحا موجزا للبنود الواردة بالقائمة أعلاه.

1 ـ *المرتبات والأجور*

يتضمن هذا الحساب أجر الإجازات ومكافأة نهاية الخدمة والمكافآت والحوافز وخلافه وذلك فيما يتعلق بمدير التشغيل الألكترونى للبيانات والمشرفين ومحللى النظم والمبرمجين والمشغلين وموظفى إدخال البيانات.

2 ـ *مزايا العاملين*

ويحمل هذا الحساب بنفس البنود كما هو فى قسم المصروفات الإدارية والعمومية.

3 ـ *التعليم والتدريب*

ينبغى أن يحمل هذا الحساب بمصروفات تعليم وتدريب موظفى قسم معالجة البيانات.

4 ـ *صيانة الأجهزة الألية وغير الآلية* *Hardware & Software Maintenance*

يتضمن هذا الحساب أية صيانة مباشرة للأجهزة الآلية والتى يتم تشغيلها مباشرة بواسطة موظفى قسم معالجة البيانات، وكذا صيانة الأجهزة غير الآلية كالبرامج والملفات.

5 ـ *مهمات التشغيل*

يحمل هذا الحساب بتكلفة النماذج المطبوعة ودليل الخدمة والاسطوانات المرنة Floppy Discs والمهمات المكتبية وغيرها.

6 ـ *أتعاب مكاتب الخدمة* *Service Bureau Fees*

ينبغى تحميل هذا الحساب بتكلفة أتعاب مكاتب الخدمة والاستشارات فى مجال معالجة البيانات الكترونيا.

7 ـ *أخرى*

أية مصروفات معالجة بيانات لم يتم تحميلها تحت أى من البنود السابقة يجب تحميلها على هذا الحساب.

## سابعا: قائمة الأعباء الثابتة

يقصد بالأعباء الثابتة بنود المصروفات التي يتحملها الفندق سواء يعمل بكامل طاقته أم بجزء منها، فهي لا تتأثر بالتغييرات في حجم نشاط الفندق، ومثال ذلك الإيجارات، والضرائب بخلاف ضرائب المرتبات والدخل، والتأمينات على المباني ومحتويات الفندق، ومصروفات الفوائد، والإهلاكات ويوضح النموذج (14-3) صورة هذه القائمة

النموذج (14-3)

قائمة الأعباء الثابتة

عن السنة المنتهية في 31/12/--19

| | | |
|---|---|---|
| الإيجار | | |
| أراضي ومباني | × | |
| أجهزة معالجة البيانات | × | |
| معدات الهاتف | × | |
| أخرى | × | |
| الإجمالي | | ××× |
| الضرائب بخلاف ضريبة الدخل والمرتبات | | |
| ضرائب عقارية | × | |
| ضرائب المنافع | × | |
| أخرى | × | |
| إجمالي | | ××× |
| مصروفات الفوائد | | |
| الرهون العقارية | × | |
| أوراق الدفع | × | |
| قروض طويلة الأجل | × | |
| استهلاك التكاليف التمويلية المؤجلة | × | |
| أخرى | × | ××× |
| التأمينات على المباني ومحتويات الفندق | | ×× |
| مصروفات الإهلاكات | | |
| المباني | × | |
| الأثاثات والمعدات والفضيات والصيني.. الخ | × | |
| أصول رأسمالية | × | |
| مصروفات ماقبل الافتتاح | × | |
| الإجمالي | | ××× |
| مجموع الأعباء الثابتة المختلفة | | ×××× |



# المبحث الثالث

# القوائم المالية العامة

## *الأهداف التعليمية*

ينبغي بعد دراستك هذا المبحث، أن تكون قادراً على:

1 ـ تحديد ماهية القوائم المالية العامة للفندق والهدف من إعدادها.

2 ـ إعداد القوائم المالية العامة.

3 ـ الربط بين قوائم إيرادات ومصروفات الأقسام وقوائم تبويب المصروفات غير المباشرة والأعباء الثابتة وبين القوائم المالية العامة.

4 ـ استخراج بعض النسب المالية لغرض تقييم الأداء بالفندق.

5 ـ فهم النظام الموحد لحسابات الفنادق.

# مقدمة

تتكون مجموعة القوائم المالية فى الفنادق من: قائمة الدخل، وقائمة المركز المالى، وقائمة حقوق الملكية، وقائمة التغيرات فى المركز المالى، إلى جانب الملاحظات والتفسيرات اللازمة بخصوص الإفصاح عن التطابق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . وعلى الرغم من أن قائمة التدفق النقدى Cash Flow Statement غير مطلوبة فى ظل معايير إعداد التقارير الحالية، إلا أنه نوصى بإعدادها من أجل توفير وسيلة مفيدة للإفصاح والعرض المالى.

ونظرا لتباين الفنادق فى أحجامها وطبيعة نشاطها وانعكاس ذلك على مكونات النظام المحاسبى من مستندات ودفاتر وقوائم، فإن مجموعة القوائم المالية التى نتعرض لها بالمناقشة هى للاسترشاد فقط حيث إنه من المتعارف عليه وسيكون غير عملى أن يتقرر نموذج واحد لكل موقف يحتمل حدوثه.

ومن الجدير بالذكر فى هذا الصدد أن إعداد القوائم المالية يهدف إلى:

1 ـ تحديد نتائج أعمال الفندق من ربح أو خسارة خلال الفترة المالية.

2 ـ تحديد المركز المالى للفندق فى نهاية الفترة.

3 ـ إمداد الإدارة بالمعلومات التى تساعدها فى تقييم الأداء واتخاذ القرارات الإدارية التصحيحية المختلفة.

ونوضح فيما يلى هذه القوائم من حيث ماهيتها ومحتوياتها وكيفية إعدادها.

## اولاً: قائمة الدخل حسب الأقسام

وهى عبارة عن كشف منفصل يبين إجمالى الإيرادات والمصروفات للأقسام التشغيلية التى تدر الإيرادات الرئيسية للفندق. وتتبع الخطوات الآتية فى إعدادها:

1 - إيجاد الفرق بين إيرادات الأقسام التشغيلية ومصروفات التشغيل المتعلقة بها، حيث يمثل هذا الفرق ربح أو خسارة القسم.

2 - إضافة إجمالى الإيجارات والإيرادات الأخرى من واقع قائمة الإيجارات والإيرادات الأخرى سالفة البيان، وذلك للوصول إلى إجمالى دخل التشغيل.

3 - طرح جميع المصروفات غير المباشرة أو غير الموزعة (ونحصل عليها من قوائم تبويب المصروفات غير المباشرة للأقسام الخدمية المختلفة) من إجمالى دخل التشغيل للوصول إلى صافى دخل التشغيل.

4 - طرح إجمالى الأعباء الثابتة (نحصل عليها من قائمة الأعباء الثابتة سالفة الذكر) من صافى دخل التشغيل للوصول إلى صافى الدخل قبل الضرائب ثم بخصم ضرائب الدخل نصل إلى صافى الدخل.

ويعرض النموذج (3-15) شكل ومحتويات قائمة الدخل حسب الأقسام.

## ثانيا: قائمة الدخل العامة

وهى عبارة عن كشف يتضمن إيرادات الفندق مبوبة حسب الأقسام، وتكاليف التشغيل والمصروفات المتعلقة بها، والمصروفات غير المباشرة المتعلقة بالأقسام الخدمية، ثم بطرح مجموع التكاليف والمصروفات من مجموع الإيرادات نحصل على الدخل قبل الضرائب، وبطرح ضرائب الدخل نصل إلى صافى الدخل. وتجدر الإشارة إلى أن هذه القائمة تقابل قائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر فى المنشآت التجارية ويوضح النموذج (3-16) شكل ومحتويات هذه القائمة.

## النموذج (15-3)

## فندق الرابطة

## قائمة الدخل حسب الأقسام

## عن السنة المالية المنتهية

## في 31 / 12 / 19

| البيـــان | صافي الإيرادات | صافي تكلفة المبيعات | المرتبات والأجور وملحقاتها | المصروفات الأخرى | مجموع المصروفات | الدخل (الخسارة) |
|---|---|---|---|---|---|---|
| الأقسام التشغيلية | | | | | | |
| الغرف | × | × | × | × | ×× | × |
| الطعام والمشروبات | × | × | × | × | ×× | × |
| الهاتف | × | × | × | × | ×× | × |
| مغسلة النزلاء | × | × | × | × | ×× | × |
| أقسام تشغيل أخرى | × | × | × | × | ×× | × |
| الإيجارات والإيرادات الأخرى | × | – | – | – | – | × |
| إجمالي دخل التشغيل | | | | | | ××× |
| المصروفات غير المباشرة | | | | | | |
| مصروفات إدارية وعمومية | | | | | ×× | |
| مصروفات تسويقية | | | | | ×× | |
| مصروفات الصيانة والإصلاح | | | | | ×× | |
| مصروفات الطاقة | | | | | ×× | |
| مصروفات الموارد البشرية | | | | | ×× | |
| مصروفات معالجة البيانات | | | | | ×× | |
| مجموع المصروفات غير المباشرة | | | | | | (×××) |
| الدخل قبل الأعباء الثابتة | | | | | | ××× |
| الإيجارات | | | | | × | |
| الضرائب | | | | | × | |
| التأمينات | | | | | × | |
| إهلاك واستهلاك السندات | | | | | × | |
| مجموع الأعباء الثابتة | | | | | | (××) |
| الدخل قبل ضرائب الدخل | | | | | | ×× |
| ضرائب الدخل | | | | | | (×) |
| صافي الدخل | | | | | | × |

النموذج (16-3)

فندق الرابطة

قائمة الدخل العامة

عن السنة المالية المنتهية فى 12/31/--

| | 19-- دينار | 19-- دينار |
|---|---|---|
| الإيرادات | | |
| صافى إيرادات قسم الغرف | × | × |
| صافى إيرادات قسم الطعام والمشروبات | × | × |
| صافى ايرادات قسم الهاتف | × | × |
| صافى إيرادات غسيل النزلاء | × | × |
| صافى إيرادات حمام السباحة | × | × |
| صافى ايرادات أقسام تشغيلية أخرى | × | × |
| الإيجارات والإيرادات المتنوعة الأخرى | × | × |
| مجموع الإيرادات | ××× | ××× |
| تكاليف التشغيل والمصروفات | | |
| قسم الغرف | × | × |
| قسم الطعام والمشروبات | × | × |
| قسم الهاتف | × | × |
| قسم غسيل النزلاء | × | × |
| تكاليف أقسام تشغيل أخرى | × | × |
| مصروفات إدارية وعمومية | × | × |
| مصروفات التسويق | × | × |
| مصروفات الصيانة والإصلاحات | × | × |
| مصروفات الطاقة | × | × |
| مصروفات الموارد البشرية | × | × |
| مصروفات معالجة البيانات | × | × |
| مجموع التكاليف والمصروفات | (×××) | (×××) |
| الدخل قبل الأعباء الثابتة | ×× | ×× |
| الايجار، الضرائب، التأمين، مصروفات الفوائد | (×) | (×) |
| الدخل قبل ضرائب الدخل | ×× | ×× |
| ضرائب الدخل | (×) | (×) |
| صافى الدخل | × | × |

## مثال تطبيقى

ظهرت الأرصدة التالية بميزان المراجعة لفندق السعادة عن السنة المنتهية فى :1990/12/31

الأرصدة الدائنة

300 000 إيرادات الغرف 200 000 إيرادات الطعام والمشروبات 100 000 إيرادات الهاتف

80 000 إيرادات مغسلة النزلاء 100 000 إيجارات وإيرادات أخرى

الأرصدة المدينة

30 000 مسموحات الغرف 20 000 مسموحات الطعام والمشروبات 2 000 مسموحات الهاتف

80 000 مصروفات قسم الغرف 30 000 مصروفات قسم الطعام والمشروبات

10 000 مصروفات قسم الهاتف 18 000 مصروفات قسم غسيل النزلاء

100 000 تكلفة مبيعات الطعام والمشروبات 20 000 تكلفة المكالمات

25 000 مرتبات وأجور قسم الغرف 30 000 مرتبات وأجور قسم الطعام

15 000 مرتبات وأجور قسم الهاتف 18 000 مرتبات وأجور قسم مغسلة النزلاء

50 000 مصروفات عمومية وإدارية 30 000 مصروفات تسويقيه

20 000 مصروفات الصيانه والإصلاحات 10 000 مصروفات الطاقة

8 000 مصروفات موارد بشرية 7 000 مصروفات معالجة البيانات

5 000 ضرائب عقارية 5 000 تأمينات على محتويات الفندق

2 000 000 المبانى 500 000 الأثاثات

وعند الجرد فى 31 / 12 / 1990 حصلت على المعلومات الإضافية التالية:

1 ـ هناك رواتب تخص قسم الغرف مدفوعة عن شهر يناير 1991 مبلغ 5 000 دينار.

2 ـ تتضمن تكلفة مبيعات الأطعمة والمشروبات تكلفة الوجبات الغذائية للعاملين بأقسام الفندق كما يلى: 10 000 قسم الغرف، 8 000 قسم الطعام والمشروبات

6 000 قسم الهاتف 6 000 قسم مغسلة النزلاء

3 ـ هناك مصروفات عمومية لم تدفع بعد بمبلغ 5 000 دينار

4 - تقدر نسبة اهلاك المبانى والاثاثات 5% ، 10%

5 ـ هناك إيرادات بمبلغ 100 000 دينار لم تقيد حتى 31/ 12 منها 60 000 تخص قسم الغرف، 40 000 تخص قسم الطعام والمشروبات

المطلوب:

*أولاً* : إعداد قائمة الدخل للفندق حسب الأقسام، وقائمة الدخل العامة عن السنة المنتهية فى 31/ 12 / 1990

*ثانيا:* بيان أثر البيانات السابقة على قائمة المركز المالى فى 31/ 12 / 1990

## تمهيد الحل:

1 ـ تحديد صافى تكلفة مبيعات الطعام والمشروبات

تكلفة مبيعات الطعام والمشروبات

(-) تكلفة الوجبات الغذائية للعاملين

| | | |
|---|---|---|
| قسم الغرف | 10 000 | |
| قسم الطعام | 8 000 | |
| قسم الهاتف | 6 000 | |
| قسم مغسلة النزلاء | 6 000 | |
| | | 30 000 |
| | | 70 000 |

2 ـ تحديد إجمالى المرتبات والأجور وملحقاتها

القسم الرصيد بميزان المراجعة ـ المقـــدم + تكلفة الوجبات + المستحق

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| الغرف | 25 000 | 5000 - | 10 000 + | = 30 000 د |
| الطعام | 30 000 | | 8 000 + | = 38 000 د |
| الهاتف | 15 000 | | 6 000 + | = 21 000 د |
| مغسلة النزلاء | 18 000 | | 6 000 + | = 24 000 د |

3 ـ المصروفات العمومية والإدارية التى تخص الفترة

= الرصيد المدفوع بميزان المراجعة + مصروفات عمومية مستحقة

= 50 000 + 5 000 = 55 000 دينار

4 ـ مصروف إهلاك المباني = 2 000 000 × 5% = 100 000 دينار

ـ مصروف إهلاك الأثاثات = 500 000 × 10% = 50 000 دينار

5 ـ إجمالي إيرادات قسم الغرف = 300 000 + 60 000 غير مقيدة

= 360 000 دينار

إجمالي إيرادات قسم الطعام والمشروبات

= 200 000 + 40 000 لم تقيد = 240 000 دينار

6 ـ تحديد صافي الإيرادات للأقسام

| القسم | إجمالي الإيرادات | ـ | المسموحات | | |
|---|---|---|---|---|---|
| الغرف | 360 000 | ـ | 30 000 | = | 330 000 د |
| الطعام | 240 000 | ـ | 20 000 | = | 220 000 د |
| الهاتف | 100 000 | ـ | 2 000 | = | 98 000 د |

مع ملاحظة إدراج المرتبات المدفوعة مقدما بجانب الأصول بقائمة المركز المالي، ومصروفات عمومية مستحقة بجانب الخصوم بقائمة المركز المالي

7 ـ تحديد الأعباء الثابتة

| | |
|---|---|
| ضرائب عقارية | 5 000 |
| تأمينات | 5 000 |
| إهلاك المباني | 100 000 |
| إهلاك الأثاثات | 50 000 |
| | 160000 دينارا |

## فندق السعادة

## قائمة الدخل حسب الأقسام

## عن السنة المنتهية فى 31 / 12 / 1990

| البيـــان | صافى الإيرادات | صافى تكلفة المبيعات | المرتبات والأجور وملحقاتها | المصروفات الأخرى | مجموع المصروفات | الدخل (الخسارة) |
|---|---|---|---|---|---|---|
| أقسام التشغيل | | | | | | |
| الغرف | 330 000 | – | 30 000 | 80 000 | 110 000 | 220 000 |
| الطعام والمشروبات | 220 000 | 70 000 | 38 000 | 30 000 | 138 000 | 82 000 |
| الهاتف | 98 000 | 20 000 | 21 000 | 10 000 | 51 000 | 47 000 |
| مغسلة النزلاء | 80 000 | – | 24 000 | 18 000 | 42 000 | 38 000 |
| الإيجارات والايرادات الأخرى | 100 000 | – | – | – | – | 100 000 |
| إجمالى دخل التشغيل | | | | | | 487 000 |
| المصروفات غير المباشرة | | | | | | |
| مصروفات إدارية وعمومية | | | | | 55 000 | |
| مصروفات تسويقية | | | | | 30 000 | |
| مصروفات الصيانة | | | | | 20 000 | |
| مصروفات الطاقة | | | | | 10 000 | |
| مصروفات الموارد البشرية | | | | | 8 000 | |
| مصروفات معالجة البيانات | | | | | 7 000 | |
| إجمالى المصروفات غير المباشرة | | | | | | (130 000) |
| الدخل قبل الأعباء الثابتة | | | | | | 357 000 |
| الأعباء الثابتة | | | | | | (160 000) |
| الدخل قبل ضرائب الدخل | | | | | | 197 000 |

## فندق السعادة

## قائمة الدخل العامة

## عن السنة المنتهية فى 31/ 12/ 1990

| البيـان | جزئى | كلى |
|---|---|---|
| الإيرادات | | |
| صافى ايرادات قسم الغرف | 330 000 | |
| صافى إيرادات قسم الطعام والمشروبات | 220 000 | |
| صافى ايرادات قسم الهاتف | 98 000 | |
| صافى إيرادات غسيل النزلاء | 80 000 | |
| الإيجارات والإيرادات المتنوعة الأخرى | 100 000 | |
| مجموع الإيرادات | | 828 000 |
| تكاليف التشغيل والمصروفات | | |
| قسم الغرف | 110 000 | |
| قسم الطعام والمشروبات | 138 000 | |
| قسم الهاتف | 51 000 | |
| قسم غسيل النزلاء | 42 000 | |
| مصروفات إدراية وعمومية | 55 000 | |
| مصروفات تسويقية | 30 000 | |
| مصروفات الصيانة والإصلاحات | 20 000 | |
| مصروفات الطاقة | 10 000 | |
| مصروفات الموارد البشرية | 8 000 | |
| مصروفات معالجة البيانات | 7 000 | |
| مجموع التكاليف والمصروفات غير المباشرة | | (471 000) |
| الدخل قبل الأعباء الثابتة | | 357 000 |
| الأعباء الثابتة | | (160 000) |
| الدخل قبل ضرائب الدخل | | 197 000 |

## ثانيا : بيان الأثر على قائمة المركز المالى فى 31 / 12 / 1990

قائمة المركز المالى

فى 31 / 12 / 1990

الأصـــــول

| | | |
|---|---|---|
| أصول متداولة | | |
| مرتبات مدفوعة مقدما | | 5 000 |
| أصول ثابتة | | |
| المبانى | 2 000 000 | |
| ـ مجمع الإهلاك | 100 000 | |
| | | 1 900 000 |
| الأثاثات | 500 000 | |
| ـ مجمع الأهلاك | 50 000 | |
| | | 450 000 |

الخصوم وحقوق الملكية

| | | |
|---|---|---|
| خصوم متداولة | | |
| مصروفات عمومية مستحقة | | 5 000 |

## ثالثا: قائمة المركز المالى

لا تختلف قائمة المركز المالى (الميزانية) فى الفنادق بدرجة جوهرية عن تلك التى تعد للمنشآت التجارية، وإن كانت تتميز عنها فى ارتفاع نسبة رأس المال المستثمر فى الأصول الثابتة عنه فى الأصول المتداولة وانخفاض نسبة المخزون نظرا لسرعة تعرضه للتلف والفساد، وبصفة خاصة المخزون من المؤن والمشروبات. ويوضح النموذج (3-17) قائمة المركز المالى لأحد الفنادق. ومما هو جدير بالذكر أن كل الحسابات الظاهرة بالنموذج ليس من الضرورى وجودها فى جميع الفنادق، وعلى العكس قد يكون لدى بعض الفنادق حسابات لم يتضمنها النموذج. وعادة مايتم تبويب قائمة المركز المالى (الميزانية) بطريقة تساعد الإدارة فى أداء وظائفها المختلفة من خلال البدء بالأصول التى يمكن تحويلها إلى نقدية بسرعة (الأصول المتداولة) ثم يلى ذلك الأصول الثابتة ونفس المنطق فى الجانب الآخر من الميزانية وهو الخصوم وحقوق الملكية.

وعادة ما يتم استخدام كل من قائمة المركز المالى (الميزانية العمومية) وقائمة الدخل سالفة البيان لحساب النسب المالية المختلفة بغرض تقييم وتحليل نتائج أعمال الفندق، ويتم حساب مجموعة من النسب أهمها:

1 ـ *نسب السيولة:* Liquidity Ratios

وهى تلك النسب التى تقيس مقدرة الفندق على سداد التزاماته قصيرة الأجل والتى تكون مدتها عادة أقل من سنة، ومن أكثرها شيوعا:

$$\text{نسبة التداول} = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

$$\text{نسبة السيولة السريعة} = \frac{\text{الأصول السريعة (النقدية والحسابات تحت التحصيل)}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

2 ـ *نسب المديونية:* Leverage Ratios

وهى التى تقيس مقدار مديونية الفندق سواء من خلال حساب مقدار نسبة الديون الى حقوق الملكية أو قياس مقدرة الفندق على الوفاء بالتزاماته، ومن أهمها استخداما:

$$\text{نسبة الديون إلى حقوق الملكية} = \frac{\text{الالتزامات طويلة الأجل}}{\text{حقوق الملكية}}$$

3 ـ *نسب تقيس كفاءة الإدارة:*

وهى النسب التى تقيس مدى فاعلية الإدارة فى استخدام الموارد المتاحة لديها، ومن أهمها معدل دوران المخزون ومعدل دوران الحسابات تحت التحصيل، ومعدل دوران الأصول:

$$\text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{تكلفة الطعام/ المشروبات المستهلكة (قبل خصم وجبات ومشروبات العاملين)}}{\text{متوسط مخزون الطعام / المشروبات}}$$

نسبة الحسابات تحت التحصيل إلى إجمالي المبيعات

$$= \frac{\text{متوسط صافى الحسابات تحت التحصيل}}{\text{إجمالى المبيعات}}$$

متوسط عمر الحسابات تحت التحصيل

= نسبة الحسابات تحت التحصيل إلى إجمالى المبيعات × 365 يوما

معدل دوران إجمالى الأصول

$$= \frac{\text{صافى المبيعات}^{(1)}}{\text{متوسط إجمالى الأصول}}$$

4 ـ *نسب الربحية والتشغيل* Profitability & Operating Ratios

وهى النسب التى تعكس فاعلية وكفاءة الإدارة فى تحقيق ربح كاف للملاك والمقرضين، كما تساعد الإدارة فى تحليل عمليات الفندق وتشغيله وعادة ماتهتم هذه النسب بمقارنة الإيرادات بالمصروفات وهى بذلك تسهل عملية الرقابة وتقييم الأداء، ومن أهمها مايلى:

$$\text{ـ نسبة صافى الدخل} = \frac{\text{صافى الدخل}}{\text{صافى المبيعات}}$$

$$\text{ـ نسبة صافى الدخل إلى حقوق الملكية} = \frac{\text{صافى الدخل}}{\text{حقوق الملكية}}$$

(1) المقصود بصافى المبيعات هنا صافى الإيرادات الناتجة من تأجير الغرف، ومن مبيعات الطعام والمشروبات وغير ذلك.

نسبة العائد على رأس المال المستثمر

$$= \frac{\text{صافى الدخل بعد ضرائب الدخل وقبل مصروفات الفوائد}}{\text{الالتزامات طويلة الأجل + حقوق الملكية}}$$

نسبة العائد على الأصول

$$= \frac{\text{صافى الدخل بعد ضرائب الدخل وقبل مصروفات الفوائد}}{\text{إجمالى الأصول}}$$

وتجدر الإشارة إلى أن كافة النسب سالفة الذكر يمكن أن تكون مفيدة جداً فى تحليل القوائم المالية وبصفة خاصة عند مقارنتها بالأهداف الموضوعة مقدما من قبل الإدارة[1].

وبعد هذا العرض الموجز لأهم النسب المالية الممكن استخدامها فى مجال الفنادق ، نورد فيما يلى نموذج قائمة المركز المالى لأحد الفنادق متضمنا سنتين ماليتين لأغراض المقارنة.

(1) لايتسع المجال للاستفاضة فى موضوع النسب المالية، ويمكن الرجوع فى هذا الصدد إلى مراجع المحاسبة الإدارية والتحليل المالى.

## النموذج (3-17)

### فندق الرابطة
### قائمة المركز المالى
### الأصول

| | السنة المالية المنتهية فى 31 ديسمبر | |
|---|---|---|
| | 1991 | 1990 |
| أصول متداولة | | |
| النقدية | | |
| نقدية بالصندوق | × | × |
| مصارف ودائع تحت الطلب | × | × |
| استثمارات نقدية مؤقتة | × | × |
| مجموع النقدية | ×× | ×× |
| حسابات تحت التحصيل | | |
| حسابات جارية للنزلاء والعملاء | × | × |
| أوراق القبض | × | × |
| سندات تحت التحصيل | × | × |
| ناقصا ـ مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها | (×) | (×) |
| صافى الحسابات تحت التحصيل | ×× | ×× |
| المخزون (مؤن ـ مشروبات ـ عام) | × | × |
| مصروفات مدفوعة مقدما | × | × |
| أخرى | × | × |
| مجموع الأصول المتداولة | ××× | ××× |
| حسابات مدينة غير متداولة | ×× | ×× |
| الاستثمارات | ×× | ×× |
| | ×× | ×× |
| أصول ثابتة | | |
| أراضٍ | × | × |
| المبانى | × | × |
| مبانٍ تحت الانشاء | × | × |
| معدات وأثاث | × | × |
| الصينى والزجاجيات والأوانى والبياضات | × | × |
| ناقصا : مجمعات الإهلاك | (×) | (×) |
| مجموع الأصول الثابتة | ×× | ×× |

| | | |
|---|---|---|
| أصول أخرى | | |
| مصروفات التأسيس (ماقبل الافتتاح) | × | × |
| مصروفات مؤجلة | × | × |
| أصول غير ملموسة (علامات تجارية مسجلة) | × | × |
| مجموع الأصول الأخرى | ××× | ××× |
| مجموع الأصول | ×××× | ×××× |

الخصوم وحقوق الملكية

| | | |
|---|---|---|
| خصوم متداولة | | |
| مصارف ـ سحب على المكشوف | × | × |
| أوراق تحت الدفع | × | × |
| حسابات تحت الدفع | × | × |
| ضرائب دخل مستحقة | × | × |
| مصروفات مستحقة | × | × |
| إيرادات/ تأمينات مقدمة | × | × |
| خصوم متداولة أخرى | × | × |
| مجموع الخصوم المتداولة | ××× | ××× |
| خصوم طويلة الأجل | | |
| قرض طويل الأجل | × | × |
| سندات تحت الدفع | × | × |
| أخرى | × | × |
| احتياطيات ومخصصات | | |
| احتياطى الإحلال والإضافات والتجديدات | × | × |
| مخصص إحلال وتجديد أدوات التشغيل | × | × |
| حقوق الملكية | | |
| رأس المال | × | × |
| أرباح محجوزة | × | × |
| مجموع الخصوم وحقوق الملكية | ×××× | ×××× |

ونتناول شرح العناصر الواردة بالنموذج (17-3) لقائمة المركز المالى فيما يلى:

# أولاً : الأصـــول

## الأصول المتداولة

### *النقديـــة* *Cash*

تتضمن النقدية غير المقيدة (الحرة) بالخزينة كالعملات المعدنية والنقدية والصكوك المسحوبة على المصارف Bank Drafts والودائع بالمصارف تحت الطلب والاستثمارات النقدية المؤقتة. أما النقدية التى يتم حجزها بصفة رسمية لأغراض احتياطيات الإحلال والتجديد والإضافات للمعدات والممتلكات فيجب أن تدرج ضمن الأصول الأخرى فى قسم الأصول غير المتداولة .

### *الحسابات تحت التحصيل* Accounts Receivable-Trade

عبارة عن إجمالى المبالغ المستحقة للفندق عن الحسابات المفتوحة والمحملة على حسابات النزلاء والعملاء والمستأجرين. أما الحسابات المستحقة على الملاك والمديرين والعاملين فيجب إدراجها منفصلة إلا إذا كانت قيمتها غير هامة. وبالنسبة للحسابات التى لا يتوقع تحصيلها خلال الاثنى عشر شهرا التالية فيجب ألا تدرج فى هذا البند بل تدرج تحت بند حسابات مدينة غير متداولة Non-Current Receivables.

### *أوراق القبض* Notes Receivable

تتضمن أوراق القبض الصكوك المتوقع تحصيلها خلال الاثنى عشر شهرا القادمة، أما أوراق القبض المستحقة على الملاك أو المديرين أو العاملين فيجب إظهارها منفصلة ما لم تكن قيمتها غير مؤثرة وهامة. وكذلك أوراق القبض التى لا يتوقع تحصيلها خلال الاثنى عشر شهرا التالية، فيجب أن تدرج تحت بند حسابات مدينة غير متداولة.

### مخصص *الديون المشكوك فى تحصيلها*

يمثل مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها المبلغ المحجوز للجزء الخاص بالحسابات المدينة والمتوقع أن تكون غير قابلة للتحصيل، وينبغى تقديره على أساس الخبرة الماضية أو

تقويم كل حساب على حده أو أي طرق مقبولة أخرى. ويجعل هذا الحساب مدينا بقيمة الحسابات التى تصبح غير قابلة للتحصيل، كما يجعل دائنا بقيمة المبالغ التى سبق إعدامها وتم تحصيلها.

### المخزون

يشتمل المخزون على تكلفة البضاعة المشتراة بغرض البيع مثل الطعام والمشروبات والتحف والهدايا وغيرها. ويجب أن يتضمن أيضا تكلفةالبنود مثل المواد والمهمات التى تستخدم فى غرف النزلاء والحمامات والمكاتب وغيرها. ويجب الإفصاح عن أساس تقييم المخزون فى الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

### مصروفات مدفوعة مقدما *Prepaid Expenses*

تمثل المصروفات المدفوعة مقدما بصفة عامة كالمدفوعات المقدمة للبنود التى سوف تستفيد منها فترات التشغيل المستقبلة. ومن الطبيعى أن يتم تحميل البنود على العمليات التشغيلية على أساس استفادة الفترة من هذه المصروفات. ومن أمثلة هذه البنود التأمين والإيجار والفوائد والصيانة وعقود الإعلانات التجارية والبنود المماثلة الأخرى.

### الأصول المتداولة الأخرى

وتتضمن الأصول المتداولة الأخرى البنود التى لم تدرج فى مكان آخر والتى يتوقع بدرجة معقولة أن تتحقق نقدا أو بغير ذلك خلال الاثنى عشر شهرا القادمة. ومثال ذلك إيداعات نظير سداد ضرائب أو تأمينات.

### حسابات مدينة غير متداولة

تمثل الحسابات المدينة غير المتداولة الحسابات والصكوك التى لا يتوقع تحصيلها خلال الاثنى عشر شهرا القادمة، مثال ذلك المبالغ المستحقة على الملاك أو المديرين أو العاملين أو غيرهم. وفى حالة توقع عدم تحصيل أى من هذه المبالغ، فيجب تكوين مخصص للحسابات المدينة غير المتداولة والمشكوك فى تحصيلها باتباع نفس الإجراءات المتعلقة بمخصص الديون المشكوك فى تحصيلها سالف الذكر.

*الاستثمارات*

تشمل الاستثمارات بصفة عامة الأوراق المالية سواء كانت أسهما أو سندات أو شهادات الودائع المصرفية Certificates of Deposit أو استثمارات تمثل حقوقا ملكية فى منشآت تابعة. ويجب الافصاح عن أساس تقييم هذه الاستثمارات فى الملاحظات والمذكرات المرفقة بالقوائم المالية.

**الأصول الثابتة**

وتتضمن الأصول الثابتة الأراضى والمبانى والأثاث والمعدات وأدوات الصينى والزجاجيات والفضيات والبياضات (الشراشف) والعقود الإيجارية طويلة الأجل Leaseholds والتحسينات على الممتلكات المستأجرة بعقود إيجارية طويلة الأجل Leasehold Improvements ويجب الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة فى إهلاك الأصول الثابتة وفى تقييم أدوات الصينى والزجاج والفضيات والبياضات وغيرها فى المذكرات والملاحظات المتممة للقوائم المالية.

**الأصول الأخرى**

وتتضمن البنود الآتية:

*مصروفات التأسيس أو ما قبل الافتتاح.* Preopening Expenses

تمثل مصروفات التأسيس أو ما قبل الافتتاح تلك المصروفات المرسملة والمتكبدة قبل افتتاح الفندق، وبالإضافة إلى ذلك تقوم بعض الفنادق برسملة مصروفات الافتتاح والتى تمثل الزيادة فى المصروفات على الإيرادات خلال فترة قصيرة بعد افتتاح مرافق الفندق. ويتم استهلاك Amortization جميع هذه المصروفات على مدار فترة زمنية قصيرة نسبيا قد تتراوح من ثلاث إلى خمس سنوات. ويجب الإفصاح عن سياسة الرسملة والاستهلاك فى الإيضاحات المكملة للقوائم المالية.

*الأعباء المؤجلة* Deferred Charges

تختص الأعباء المؤجلة بأنشطة التمويل وتمثل التكاليف المباشرة للحصول على التمويل مثل أتعاب القروض وتكلفة إصدار السندات، وعادة ما يتم استهلاك تلك التكاليف على مدار العمر المتعلق بالتمويل ـ كما يجب الإفصاح عن طريقة الاستهلاك فى الإيضاحات المكملة للقوائم المالية.

*أصول أخرى*

وينبغى أن يظهر تحت هذا العنوان أى بنود غير متداولة أخرى والتى لا يمكن إدراجها تحت المجموعات السابقة مثل إيداعات أوراق مالية ومخصصات النقدية المقيدة للإحلال والتجديد مثلا، والأصول غير الملموسة مثل حقوق الأمتيازات والشهرة والعلامات والأسماء التجارية المسجلة. ويجب الإفصاح عن سياسات الاستهلاك للأصول غير الملموسة الهامة فى الإيضاحات المكملة والمرفقة بالقوائم المالية.

## ثانيا: الخصوم وحقوق الملكية

**الخصوم المتداولة**

*أوراق الدفع* Notes Payable

وتتضمن أوراق الدفع الصكوك التى تستحق الدفع خلال الاثنى عشر شهرا القادمة، وتصنف بالميزانية كصكوك مستحقة للمصارف، وصكوك مستحقة للدائنين نتيجة مشتريات تم سداد قيمتها بكمبيالات أو سندات إذنية.

*حسابات الدائنين* Accounts Payable

وتمثل المبالغ المستحقة للموردين نظير مشتريات على الحساب، كما قد تتضمن المبالغ المستحقة لأصحاب حقوق الاستغلال وكذلك المتحصلات من النزلاء.

### المصروفات المستحقة

عبارة عن المصروفات التى تمت الاستفادة من خدماتها ولكن لا تستحق الدفع إلا بعد تاريخ الميزانية، ويجب إدراج كل بند من بنود المصروفات المستحقة منفصلا إذا كان هاما وماديا إمّا فى الميزانية أو فى قائمة مرفقة، ومن أمثلة المصروفات المستحقة المرتبات والأجور وملحقاتها، وأجر الإجازات، والفوائد، وأتعاب الإدارة، والضرائب، والإيجار.....الخ.

### الإيداعات المقدمة Advance Deposits

تمثل الإيداعات المقدمة المبالغ التى يحصلها الفندق من النزلاء والعملاء مقدما والتى يتم خصمها من قيمة الفواتير الخاصة بهم مستقبلا نظير خدمات الغرف أو الحفلات أو الصالات

### خصوم متداولة أخرى

يجب أن تظهر هنا أية التزامات متداولة أخرى لم يتم تضمينها تحت العناوين السابقة، ومثال ذلك المبالغ غير المكتسبة والمحصلة من غير النزلاء نظير استخدام تسهيلات الفندق، وفواتير الإعلانات التجارية المستحقة.

### الخصوم طويلة الأجل

تتضمن الالتزامات التى تستحق للغير خلال فترة أكثر من سنة مالية قادمة مثل القروض أو السندات طويلة الأجل والمكافآت المؤجلة وضرائب الدخل المؤجلة ويجب الإفصاح عن بعض المعلومات ذات العلاقة إما فى صلب الميزانية أو فى الإيضاحات المكملة للقوائم المالية، ومثال ذلك معدلات الفوائد وشروط الاستهلاك، وتواريخ الاستحقاق واتفاقيات التمويل المشروطة Financial Restrictive Convenants.

### المطلوبات والتعهدات المحتملة Commitments and Contingencies

تظهر المطلوبات المحتملة فى الميزانية لجذب انتباه القارئ إلى تلك البنود، ولاينبغى إظهار مبالغ نقدية لتلك البنود فى الميزانية، كما ينبغى الإفصاح الكافى عن كل المطلوبات المحتملة الهامة فى الملاحظات والإيضاحات المكملة للقوائم المالية. ومن أمثلة تلك البنود عقود المشتريات وعقود التوظيف واتفاقيات الإدارة والمطلوبات المعلقة كالدعاوى القضائية المرفوعة ضد الفندق.

### احتياطى الإحلال والإضافات للمعدات والأثاث

يتم تكوين احتياطى الإحلال والتجديد للمعدات والأثاث بنسبة مئوية من إجمالى إيرادات التشغيل سنويا. ويمكن أن يستخدم من مبلغ ذلك الاحتياطى الأموال اللازمة لإجراء التحسينات والتعديلات والإضافات للفندق بغرض المحافظة على مستوى الفندق كفندق درجة أولى مثلا، كما يتم إيداع مبلغ الاحتياطى المكون فى أحد المصارف فى شكل وديعة استثمارية.

### حقوق الملكية Owner's Equity

يتوقف تصنيف حقوق الملكية بقائمة المركز المالى حسب الشكل القانونى للفندق (شركة مساهمة، شركة تضامن، ملكية فردية). وعادة ماتنعكس التغيرات فى حقوق الملكية الظاهرة بقائمة المركز المالى فى قائمة حقوق الملكية. وتتضمن حقوق الملكية فى حالة ما اذا كان الفندق شركة مساهمة من رأس المال الاسهم الممتازة والعادية والأرباح المحتجزة وأسهم الخزانة والاحتياطيات العامة. وفى حالة كونه شركة أشخاص فإن حقوق الملكية تتمثل فى رأس مال الشركاء، أما فى حالة كونه منشأة فردية فإنها تتضمن بندا واحدا هو رأس المال. ويعرض الشكل (3-18) نموذجا لقائمة حقوق الملكية فى ظل الحالات الثلاث السابقة

### الإيضاحات المكملة للقوائم المالية

ومن الجدير بالذكر أنه يجب أن تصاحب القوائم المالية بعض الإيضاحات والملاحظات التى توضح وصفا للسياسات المحاسبية الهامة، بالإضافة إلى إفصاح كامل عن كل الأحداث الهامة أو الظروف التى تنعكس فى القوائم المالية، أو غير ذلك مما تتطلبه مبادئ المحاسبة المتعارف عليها الصادرة عن المنظمات المهنية فى مجال المحاسبة والمراجعة.

النموذج (18-3)

فندق الرابطة

قائمة حقوق الملكية

السنة المالية المنتهية فى 1990/12/31 م

| البيان | | |
|---|---|---|
| (أ) شركة مساهمة | | |
| حقوق المساهمين | | |
| أسهم ممتازة بقيمة أسمية × × للسهم | | |
| الأسهم المصرح والمرخص بها | × × × | |
| الأسهم المصدرة أو المكتتب فيها | × × × | |
| (-) أسهم متأخرة ولم تطلب بعد | (×) | |
| رأس مال الأسهم الممتازة المدفوع | | × × |
| أسهم عادية بقيمة أسمية × × للسهم | | |
| المصرح أو المرخص بها | × × × | |
| الاسهم المصدرة والمكتتب فيها | × × × | |
| (-) أسهم متأخرة ولم تطلب بعد | (×) | |
| رأس مال الأسهم العادية المدفوع | | × × |
| أرباح محتجزة | | × × |
| إجمالى حقوق المساهمين | | × × × |
| (ب) شركة تضامن | | |
| حقوق الشركاء | | |
| شركاء متضامنين | × × | |
| شركاء موصين | × × | |
| إجمالى حقوق الشركاء | | × × × |
| (جـ) ملكية فردية | | |
| رأس مال المالك | × × | |
| صافى الدخل | × | |
| إجمالى رأس المال | | × × |

## مثال تطبيقى

الأرصدة التالية مستخرجة من سجلات فندق السلام عن الفترة المنتهية فى 1990/12/31:
(الارقام بآلاف الدينارات)

نقدية 100 ودائع تحت الطلب 250 مخزون مؤن ومشروبات 40 مخزون أدوات ومهمات 65 مصرف سحب على المكشوف 25 ضرائب تحت الدفع 10 أراضى 800 مبانى 1550 أوراق القبض 30 مصروفات التأسيس 30 علامات تجارية 35 أوانى وأدوات المطبخ 50 فضيات وزجاجيات 30 بياضات ومفروشات 15 رأس مال الأسهم 2000 أرباح محجوزة 300 قرض طويل الأجل 400 سندات تحت الدفع طويلة الأجل 200 مجمع إهلاك المبانى 100 مجمع إهلاك أوانى وأدوات المطبخ 10 مجمع إهلاك البياضات والمفروشات 5 عمولة وكلاء سياحة مستحقة 5 احتياطى الإحلال والتجديد 45 احتياطى عام 30 إيرادات نزلاء مقدمة 25 حسابات جارية للنزلاء 40 معدات وأثاث 100 مخصص الديون المشكوك فيها 10 ايجارات مدفوعة مقدما 20 مبانٍ تحت الانشاء 70 أوراق الدفع 60

المطلوب:

إعداد قائمة المركز المالى لفندق السلام كما تظهر فى 1990/12/31

مبوبة وفقا للأصول المحاسبية المتعارف عليها.

فندق السلام

قائمة المركز المالي

في 1990/12/31

الأرقام بآلاف الدينارات

| | | | |
|---|---|---|---|
| الأصول المتداولة | | | |
| النقدية | | 100 | |
| ودائع مصرفية تحت الطلب | | 250 | |
| حسابات جارية للنزلاء | 40 | | |
| أوراق القبض | 30 | | |
| ناقصا: مخصص الديون المشكوك فيها | (10) | | |
| | | 60 | |
| مخزون أدوات ومهمات | | 65 | |
| مخزون مؤن ومشروبات | | 40 | |
| إيجارات مدفوعة مقدما | | 20 | |
| مجموع الأصول المتداولة | | | 535 |
| الأصول الثابتة | | | |
| الأراضي | | 800 | |
| المباني | 1550 | | |
| ـ مجمع الإهلاك | 100 | 1450 | |
| مبانٍ تحت الإنشاء | | 70 | |
| معدات وأثاث | | 100 | |
| أواني وأدوات المطبخ | 50 | | |
| ـ مجمع الإهلاك | 10 | 40 | |
| فضيات وزجاجيات | | 30 | |
| بياضات ومفروشات | 15 | | |
| ـ مجمع الإهلاك | 5 | 10 | |
| مجمع الأصول الثابتة | | | 2500 |
| الأصول غير المتداولة | | | |
| مصروفات التأسيس | | 30 | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| علامات تجارية | | 35 | |
| مجموع الأصول غير المتداولة | | | 65 |
| مجموع الأصول | | | 3100 |

الخصـــوم وحقـــوق الملكيـــة

| | | | |
|---|---|---|---|
| الخصوم المتداولة | | | |
| مصرف سحب على المكشوف | | 25 | |
| أوراق تحت الدفع | | 60 | |
| ضرائب تحت الدفع | | 10 | |
| عمولات وكلاء سياحة مستحقة | | 5 | |
| إيرادات نزلاء مقدمة | | 25 | |
| مجموع الخصوم المتداولة | | | 125 |
| الخصوم طويلة الأجل | | | |
| قرض طويل الأجل | | 400 | |
| سندات تحت الدفع | | 200 | |
| مجموع الخصوم طويلة الأجل | | | 600 |
| احتياطيات ومخصصات | | | |
| احتياطي الإحلال والتجديد | | 45 | |
| احتياطي عام | | 30 | |
| | | | 75 |
| حقوق الملكية | | | |
| رأسمال الأسهم | | 2000 | |
| أرباح محجوزة | | 300 | |
| | | | 2300 |
| مجموع الخصوم وحقوق الملكية | | | 3100 |

## رابعاً: قائمة التدفق النقدى

تلخص قائمة التدفق النقدى مصادر المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية خلال الفترة، وبالتالى تحدد العناصر المكونة لصافى التغير فى الرصيد النقدى بين بداية ونهاية الفترة المحاسبية.

وينبغى أن توضح القائمة المتحصلات والمدفوعات الناتجة عن عمليات التشغيل العادية للفندق، ويمثل الفرق بينهما النقدية المتاحة من التشغيل قبل الأعباء الثابتة، وكذلك يجب بيان عناصر المتحصلات والتسديدات الأخرى على نحو منفصل. ونوضح فيما يلى بإيجاز عناصر هذه القائمة.

### متحصلات التشغيل

1 ـ *متحصلات من النزلاء*

تتضمن متحصلات النزلاء كافة المتحصلات من النزلاء والمتعلقة بأنشطة الفندق المختلفة.

2 ـ *إيجارات*

تتضمن دخول الإيجارات المحصلة بالإضافة إلى الإيداعات المتعلقة بالعمليات الإيجارية.

3 ـ *متحصلات أخرى*

وتشمل المبالغ المحصلة من مصادر أخرى بخلاف النزلاء والإيجارات، ومثال ذلك مبيعات عرضية للأثاث والخردة وأى عمليات مماثلة.

### متحصلات غير تشغيلية

وتشمل المبالغ المحصلة من مصادر بخلاف ما سبق مثل دخل الفوائد والضرائب المستردة وغيرها.

## مدفوعات التشغيل

1 ـ الأجور والمرتبات وملحقاتها

2 ـ الطعام والمشروبات

3 ـ بضاعة أخرى

4 ـ مهمات وأدوات التشغيل

5 ـ تكاليف الطاقة



## الأعباء الثابتة

1 ـ *الإيجار*

يشمل مدفوعات الإيجار الثابتة نظير المباني والمعدات وغيرها، وكذلك المبالغ المدفوعة كتأمينات.

2 ـ *الضرائب*

تشمل الضرائب العقارية المقدرة بالإضافة إلى الضرائب الهامة بخلاف ضرائب الدخل والمرتبات.

مدفوعات *أخرى*

تشمل المدفوعات الأساسية لخدمة الديون أو القروض، وكذلك أية مبالغ مدفوعة عن بنود أخرى لم يتم تصنيفها تحت أى من المجموعات السابقة. ويوضح النموذج (19-3) قائمة التدفق النقدى على أساس شهرى.

النموذج (3-19)

**قائمة التدفق النقدى**

| البيان | | |
|---|---|---|
| الرصيد النقدى فى أول الشهر | × | |
| + متحصلات من التشغيل | | |
| متحصلات نزلاء | × | |
| إيجارات | × | |
| أخرى | × | |
| متحصلات غير تشغيلية | × | |
| مجموع النقدية المتاحة | | ×××× |
| مدفوعات التشغيل | | |
| الأجور والمرتبات وملحقاتها | × | |
| الطعام والشراب (الدائنين، أ. الدفع) | ×× | |
| بضاعة ومهمات ولوازم التشغيل | × | |
| تكاليف الطاقة | × | |
| | ××× | |
| الأعباء الثابتة النقدية | | |
| الإيجار | × | |
| الضرائب | × | |
| مدفوعات أخرى | × | |
| إجمالى الاعباء الثابتة النقدية | ×× | |
| ناقصا: مجموع المدفوعات النقديه | | (×××) |
| الرصيد النقدى فى آخر الشهر | | ×× |

## مثال تطبيقى:

اذا حصلت على البيانات التالية بخصوص حركة النقدية خلال شهر سبتمبر 1990:

| | | |
|---|---|---|
| الرصيد فى 1990/9/1 | 100 000 | دينار |
| متحصلات نقدية من النزلاء | 200 000 | دينار |
| متحصلات من إيجارات | 50 000 | دينار |
| متحصلات تشغيل أخرى | 20 000 | دينار |
| متحصلات غير تشغيلية | 10 000 | دينار |
| التسديدات النقدية | | |
| أجور ومرتبات وملحقاتها | 100 000 | دينار |
| الدائنون والموردون | 50 000 | دينار |
| مؤن ومشروبات | 25 000 | دينار |
| المياه والكهرباء والغاز | 15 000 | دينار |
| ضرائب عقارية | 5 000 | دينار |
| فوائد القروض والديون | 3 000 | دينار |

المطلوب:

إعداد قائمة التدفق النقدى عن شهر سبتمبر 1990

**قائمة التدفق النقدى**

**عن شهر سبتمبر 1990**

| البيان | | |
|---|---|---|
| الرصيد النقدى فى أول الشهر | 100 000 | |
| + المتحصلات النقدية من التشغيل | | |
| متحصلات نزلاء | 200 000 | |
| إيجارات محصلة | 50 000 | |
| متحصلات تشغيل أخرى | 20 000 | |
| متحصلات غير تشغيلية | 10 000 | |
| مجموع النقدية المتاحة | | 380 000 |
| مدفوعات التشغيل النقدية | | |
| الأجور والمرتبات وملحقاتها | 100 000 | |
| الدائنون والموردون | 50 000 | |
| مؤن ومشروبات | 25 000 | |
| المياه والكهرباء والغاز | 15 000 | |
| | 190 000 | |
| الأعباء الثابتة النقدية | | |
| ضرائب عقارية | 5 000 | |
| فوائد القروض والديون | 3 000 | |
| (−) مجموع المدفوعات النقدية | | 198 000 |
| الرصيد النقدى آخر الشهر | | 182 000 |

## حالة تطبيقية شاملة:

فيما يلى ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر الفندق الكبير عن السنة المالية المنتهية فى 1991/12/31 . (الارقام بالآف الدينارات)

| | أرصدة دائنة | أرصدة مدينة |
|---|---|---|
| مسموحات وإيرادات الغرف | 800 | 50 |
| مرتبات وأجور قسم الغرف | | 60 |
| مصروفات قسم الغرف | | 180 |
| مسموحات وإيرادات مبيعات الطعام | 600 | 30 |
| إيرادات مبيعات المشروبات | 250 | |
| مرتبات قسم الطعام والمشروبات | | 70 |
| مصروفات قسم الطعام والمشروبات | | 100 |
| مسموحات وإيرادات قسم الهاتف | 300 | 20 |
| أجور ومرتبات قسم الهاتف | | 20 |
| مصروفات قسم الهاتف | | 30 |
| إيرادات ومسموحات غسيل النزلاء | 200 | 20 |
| إيجارات مكاتب ونوادى | 70 | |
| إيراد محلات الحلاقة والتجميل | 60 | |
| إيرادات محلات بيع الزهور والهدايا | 40 | |
| عمولات تأجير السيارات | 30 | |
| عمولات التصوير | 50 | |
| الخصم المكتسب | 10 | |
| الفوائد الدائنة | 20 | |
| مبيعات مخلفات | 15 | |
| إيراد ماكينات البيع والألعاب | 25 | |

| | | |
|---|---|---|
| مؤن غذائية أول العام | | 100 |
| مشتريات مؤن غذائية | | 300 |
| تكلفة مبيعات المشروبات | | 200 |
| تكلفة المكالمات الهاتفية | | 150 |
| مرتبات وأجور قسم المغسلة | | 80 |
| مصروفات قسم المغسلة | | 20 |
| مرتبات الإدارة العامة | | 200 |
| مصروفات عمومية وإدارية | | 50 |
| مرتبات إدارة المبيعات | | 100 |
| المصروفات التسويقية | | 70 |
| مرتبات الصيانة والإصلاحات | | 50 |
| مصروفات الصيانة والإصلاحات | | 200 |
| مصروفات الطاقة | | 70 |
| مزايا العاملين بالفندق | | 160 |
| إيجارات معدات وأجهزة مقدمة | | 100 |
| ضرائب عقارية | | 50 |
| مصروفات فوائد أوراق الدفع | | 15 |
| استهلاك مصروفات تمويلية مؤجلة | | 10 |
| فوائد قروض طويلة الأجل | | 20 |
| مجمعات الإهلاك | | |
| المبانى | 150 | |
| الأثاث والمعدات | 200 | |
| النقدية | | 490 |
| ودائع تحت الطلب بمصرف الوحدة | | 420 |

| البيان | دائن | مدين |
|---|---|---|
| حسابات جارية للنزلاء | | 160 |
| عملاء | | 120 |
| أوراق قبض | | 70 |
| سندات تحت التحصيل | | 155 |
| الأراضى | | 860 |
| المبانى | | 2500 |
| معدات وأثاث | | 600 |
| البياضات والمفروشات | | 100 |
| أوانى وأدوات المطبخ | | 170 |
| الصينى والزجاجيات | | 110 |
| مصروفات التأسيس | | 70 |
| علامات تجارية | | 150 |
| مصرف الصحارى ـ سحب على المكشوف | 300 | |
| أوراق الدفع | 100 | |
| حسابات تحت الدفع (الموردين) | 150 | |
| تأمينات مقدمة | 60 | |
| إيرادات نزلاء مقدمة | 50 | |
| قرض طويل الأجل | 400 | |
| سندات تحت الدفع طويلة الأجل | 200 | |
| احتياطى الاحلال والتجديد | 350 | |
| احتياطى طوارئ | 150 | |
| رأس المال | 3300 | |
| الأرباح المحجوزة | 620 | |
| | 8500 | 8500 |

فإذا أتضحت البيانات التالية عند الجرد

1 ـ توزع مزايا العاملين بالفندق على أقسام الغرف والطعام والهاتف والمغسلة والإدارة العامة والتسويقية والصيانة والإصلاحات بنسبة 3 :2 :1 :1 :4 :3 :2.

2 ـ قيد خطأ ضمن إيرادات قسم الغرف مبلغ 000 20 دينار منها 000 15 تخص مبيعات مشروبات والباقى يخص قسم الهاتف.

3 ـ قدرت قيمة مخزون المؤن الغذائية آخر العام بمبلغ 000 30 دينار

4 ـ تتضمن تكلفة مبيعات الطعام والمشروبات تكلفة الوجبات الغذائية للعاملين بأقسام الفندق المختلفة توزيعها كالآتى:

000 20 قسم الغرف 000 15 قسم الطعام والمشروبات 000 12 قسم الهاتف 000 8 قسم المغسلة 000 10 قسم الإدارة العامة 000 9 قسم التسويق 000 11 قسم الصيانة والإصلاحات

5 ـ يخص قسم الغرف من تكاليف الطاقة 000 20 دينار، وقسم مغسلة الفندق 000 12 دينار

6 ـ توزع تكلفة الغسيل على أقسام غسيل النزلاء، والغرف ، الطعام والمشروبات بنسبة 50٪، 30٪، 20٪ على الترتيب

7 ـ قدرت تكلفة مكالمات الإدارة العامة 000 70 دينار ومكالمات إدارة المبيعات بمبلغ 000 30 دينار

8 ـ يحسب إهلاك المبانى والمعدات بنسبة 2٪، 5٪ سنويا على الترتيب

9 ـ تبين أن مصروفات الصيانة والإصلاحات تتضمن مبلغ 000 150 دينار قيمة إضافات وتحسينات رأسمالية على المبانى.

10 ـ تقرر تكوين مخصص للديون المشكوك فى تحصيلها بنسبة 10٪ من رصيد العملاء وأوراق القبض

11 ـ تقدر قيمة إيجارات المعدات والأجهزة التى تخص الفترة 000 15 دينار

المطلوب:

إعداد القوائم المالية للفندق عن السنة المنتهية فى 1990/12/31

*أولاً* : قوائم إيرادات ومصروفات أقسام التشغيل

*ثانياً*: قوائم تبويبات المصروفات غير المباشرة

*ثالثاً*: قائمة الدخل على مستوى الأقسام

*رابعاً*: قائمة الدخل العامة

*خامساً*: قائمة المركز المالى فى 1990/12/31

## أولاً: قوائم إيرادات ومصروفات الأقسام التشغيلية

### عن السنة المنتهية فى 1990/12/31

### قسم الغرف

| | | |
|---|---|---|
| الإيرادات | 780 | |
| ـ المسموحات | 50 | |
| صافى الإيرادات | | 730 |
| المصروفات | | |
| المرتبات والأجور | 60 | |
| مزايا العاملين | 30 | |
| الوجبات الغذائية | 20 | |
| مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها | 110 | |
| مصروفات أخرى | | |
| مصروفات مباشرة | 180 | |
| تكاليف الطاقة | 20 | |
| تكلفةالغسيل | 39 | |
| إجمالى مصروفات قسم الغرف | | (349) |
| صافى ربح قسم الغرف | | 381 |

## قسم الطعام والمشروبات

| | | |
|---|---|---|
| إيرادات المبيعات | | |
| الطعام | 600 | |
| المشروبات | 265 | |
| إجمالى ايرادات المبيعات | | 865 |
| (-)المسموحات | | 30 |
| صافى ايرادات المبيعات | | 835 |
| تكلفة المبيعات | | |
| تكلفة الطعام المستهلك | 370 | |
| ناقصا: تكلفة الوجبات الغذائية | 85 | |
| صافى تكلفة مبيعات الطعام | 285 | |
| تكلفة مبيعات المشروبات | 200 | |
| | | (485) |
| مجمل ربح المبيعات | | 350 |
| المصروفات المباشرة | | |
| المرتبات والأجور | 70 | |
| مزايا العاملين | 20 | |
| الوجبات الغذائية | 15 | |
| مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها | 105 | |
| مصروفات أخرى | 100 | |
| تكلفة الغسيل | 26 | (231) |
| صافى ربح قسم الطعام والمشروبات | | 119 |

ملحوظة: تحسب تكلفة الطعام المستهلك بالمعادلة التالية

تكلفة الطعام المستهلك = مخزون مؤن أول العام + مشتريات مؤن خلال العام ـ مخزون مؤن آخر العام

= 100 + 300 ـ 30 = 370 ديناراً

## قائمة مصروفات قسم مغسلة الفندق

### عن السنة المنتهية فى 1990/12/31

| البيان | | |
|---|---|---|
| المرتبات والأجور | 80 | |
| مزايا العاملين | 10 | |
| الوجبات الغذائية | 8 | |
| مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها | | 98 |
| المصروفات الأخرى | 20 | |
| تكلفة الطاقة | 12 | |
| مجموع المصروفات الأخرى | | 32 |
| إجمالى تكلفة الغسيل | | 130 |
| توزيع تكلفة الغسيل | | |
| غسيل النزلاء 50 ٪ | 65 | |
| قسم الغرف 30 ٪ | 39 | |
| قسم الطعام والمشروبات 20 ٪ | 26 | |
| إجمالى تكلفة الغسيل | | 130 |

## قسم الهاتف

### قائمة الإيرادات والمصروفات

| البيان | | | |
|---|---|---|---|
| الإيرادات | | 305 | |
| (-)المسموحات | | (20) | |
| | | ----------- | |
| صافى الإيرادات | | | 285 |
| تكلفة المكالمات | | 150 | |
| (-) تكلفة مكالمات الإدارة العامة | 70 | | |
| تكلفة مكالمات إدارة المبيعات | 30 | | |
| | ------ | (100) | |
| صافى تكلفة المكالمات | | ----------- | (50) |
| | | | ----------- |
| مجمل الربح | | | 235 |
| المصروفات | | | |
| المرتبات والأجور | 20 | | |
| مزايا العاملين | 10 | | |
| الوجبات الغذائية | 12 | | |
| مجموع المرتبات وملحقاتها | ------ | 42 | |
| المصروفات الأخرى | | 30 | (72) |
| | | ----------- | ----------- |
| صافى ربح قسم الهاتف | | | 163 |

## قسم غسيل النزلاء

| البيان | |
|---|---|
| الإيرادات | 200 |
| (-)المسموحات | (20) |
| صافى الإيرادات | 180 |
| ناقصا: تكلفة الغسيل | (65) |
| صافى ربح القسم | 115 |

## قائمة الإيجارات والإيرادات الأخرى

### عن السنة المنتهية فى 1990/12/31

| | | |
|---|---|---|
| المساحات المؤجرة | | |
| مكاتب ونوادى | | 70 |
| إيرادات محلات تجارية | | |
| محلات الحلاقة والتجميل | 60 | |
| محلات بيع الزهور والهدايا | 40 | |
| | | 100 |
| عمولات | | |
| تأجير السيارات | 30 | |
| التصوير | 50 | |
| | | 80 |
| إيرادات متنوعة أخرى | | |
| الخصم النقدى المكتسب | 10 | |
| الفوائد الدائنة | 20 | |
| مبيعات مخلفات | 15 | |
| إيراد ماكينات البيع والألعاب | 25 | 70 |
| مجموع الإيجارات والإيرادات الأخرى | | 320 |

## ثانيا: قوائم تبويب المصروفات غير المباشرة

### عن السنة المنتهية فى 1990/12/31

### قائمة المصروفات الإدارية والعمومية

| البيان | | |
|---|---|---|
| المرتبات والأجور | 200 | |
| مزايا العاملين | 40 | |
| الوجبات الغذائية | 10 | |
| مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها | | 250 |
| مصروفات أخرى | 50 | |
| تكلفة مكالمات | 70 | |
| مخصص الديون المشكوك فيها | 19 | |
| مجموع المصروفات الاخرى | | 139 |
| إجمالى المصروفات الإدارية والعمومية | | 389 |

### قائمة المصروفات التسويقية

| البيان | | |
|---|---|---|
| المرتبات والأجور | 100 | |
| مزايا العاملين | 30 | |
| الوجبات الغذائية | 9 | |
| مجموع المرتبات وملحقاتها | | 139 |
| مصروفات أخرى | 70 | |
| تكلفة مكالمات | 30 | |
| | | 100 |
| إجمالى المصروفات التسويقية | | 239 |

ملحوظة: يحتسب مخصص الديون المشكوك فيها بنسبة 10 ٪ من رصيد العملاء وأوراق القبض ويدرج ضمن المصروفات العمومية والإدارية :

رصيد العملاء وأوراق القبض = 120 + 70 = 190 ديناراً

مخصص الديون المشكوك فيها = 190 × 10٪ = 19 ديناراً

## قائمة مصروفات الصيانة والإصلاحات

| | | |
|---|---|---|
| المرتبات والأجور | 50 | |
| مزايا العاملين | 20 | |
| الوجبات الغذائية | 11 | |
| مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها | | 81 |
| مصروفات أخرى | | 200 |
| إجمالي مصروفات الصيانة والإصلاحات | | 281 |
| ناقصاً: | | |
| إضافات وتحسينات رأسمالية للمباني | | (150) |
| صافي مصروفات الصيانة والإصلاحات | | 131 |

## قائمة مصروفات الطاقة

| | | |
|---|---|---|
| مصروفات الطاقة | | 70 |
| ناقصا: | | |
| نصيب قسم الغرف | 20 | |
| نصيب قسم المغسلة | 12 | (32) |
| صافي تكلفة الطاقة | | 38 |

## قائمة الأعباء الثابتة

| | | |
|---|---|---|
| إيجارات معدات وأجهزة | | 15 |
| ضرائب عقارية | | 50 |
| مصروفات الفوائد | | |
| أوراق الدفع | 15 | |
| استهلاك مصروفات تمويلية مؤجلة | 10 | |
| فوائد قروض طويلة الأجل | 20 | 45 |
| الإهلاكات | | |
| المباني | 50 | |
| المعدات والأثاث | 30 | 80 |
| مجموع الأعباء الثابتة | | 190 |

***ثالثا:***

## الفندق الكبير

## قائمة الدخل على مستوى الأقسام

### عن السنة المنتهية فى 31 / 12 / 1990

| البيـــان | صافى الإيرادات | صافى تكلفة المبيعات | المرتبات والأجور وملحقاتها | المصروفات الأخرى | مجموع المصروفات | الدخل (الخسارة) |
|---|---|---|---|---|---|---|
| أقسام التشغيل | | | | | | |
| قسم الغرف | 730 | — | 110 | 239 | 349 | 381 |
| قسم الطعام والمشروبات | 835 | 485 | 105 | 126 | 716 | 119 |
| قسم الهاتف | 285 | 50 | 42 | 30 | 122 | 163 |
| قسم غسيل النزلاء | 180 | — | | 65 | 65 | 115 |
| إيجارات وإيرادات أخرى | 320 | | | | | 320 |
| إجمالى | 2350 | 535 | 257 | 460 | 1252 | 1098 |
| المصروفات غيرالمباشرة غير الموزعة | | | | | | |
| مصروفات عمومية وإدارية | | | | 389 | | |
| مصروفات تسويقة | | | | 239 | | |
| مصروفات الصيانة والإصلاحات | | | | 131 | | |
| مصروفات الطاقة | | | | 38 | | |
| إجمالى المصروفات غير الموزعة | | | | | | (797) |
| مجمل ربح التشغيل | | | | | | 301 |
| تخصم: الأعباء الثابتة (من قائمة الأعباء الثابتة) | | | | | | (190) |
| صافى دخل الفندق | | | | | | 111 |

رابعاً:

## الفندق الكبير

## قائمة الدخل العامة

### عن السنة المنتهية فى 31/ 12/ 1990

| البيان | | |
|---|---|---|
| الإيرادات | | |
| صافى إيرادات قسم الغرف | 730 | |
| صافى إيرادات قسم الطعام والمشروبات | 835 | |
| صافى إيرادات قسم الهاتف | 285 | |
| صافى إيرادات غسيل النزلاء | 180 | |
| الإيجارات والإيرادات الأخرى | 320 | |
| مجموع الإيرادات | | 2 350 |
| تكاليف التشغيل والمصروفات | | |
| قسم الغرف | 349 | |
| قسم الطعام المشروبات | 716 | |
| قسم الهاتف | 122 | |
| قسم غسيل النزلاء | 65 | |
| | | (1 252) |
| مجمل ربح التشغيل | | 1098 |
| مصروفات غير مباشرة | | |
| مصروفات إدارية وعمومية | 389 | |
| مصروفات تسويقية | 239 | |
| مصروفات الصيانة والإصلاحات | 131 | |
| مصروفات الطاقة | 38 | |
| | | (797) |
| | | 301 |
| تخصم: الأعباء الثابتة | | (190) |
| صافى دخل الفندق | | 111 |

**خامساً:**

## الفندق الكبير

## قائمة المركز المالى

فى 31/ 12/ 1990

### الأصـــــول

| البيان | | | |
|---|---|---|---|
| الأصول المتداولة | | | |
| النقدية | | 490 | |
| ودائع تحت الطلب ـ مصرف الوحدة | | 420 | |
| حسابات جارية للنزلاء | | 160 | |
| عملاء | 120 | | |
| اوراق القبض | 70 | | |
| -- مخصص الديون المشكوك فيها | (19) | 171 | |
| سندات تحت التحصيل | | 155 | |
| مخزون مؤن غذائية | | 30 | |
| إيجارات معدات مقدمة | | 85 | |
| مجموع الأصول المتداولة | | | 1511 |
| الأصول الثابتة | | | |
| الأراضى | | 860 | |
| المبانى | 2650 | | |
| ـ مجمع الإهلاك | (200) | 2450 | |
| المعدات والأثاث | 600 | | |
| ـ مجمع الإهلاك | 230 | | |
| | | 370 | |
| البياضات والمفروشات | | 100 | |
| أوانى وأدوات المطبخ | | 170 | |
| الصينى والزجاجيات | | 110 | |
| مجموع الأصول الثابتة | | | 4060 |
| أصول غير متداولة | | | |
| مصروفات التأسيس | | 70 | |
| علامات تجارية | | 150 | 220 |
| مجموع الأصول | | | 5791 |

## الخصوم وحقوق الملكية

| البيان | | | | |
|---|---|---|---|---|
| خصوم متداولة | | | | |
| مصرف الصحارى ـ سحب على المكشوف | | | 300 | |
| اوراق الدفع | | | 100 | |
| حسابات تحت الدفع | | | 150 | |
| تأمينات مقدمة | | | 60 | |
| إيرادات نزلاء مقدمة | | | 50 | |
| | | | | 660 |
| خصوم طويلة الأجل | | | | |
| قرض طويل الأجل | | | 400 | |
| سندات تحت الدفع | | | 200 | |
| | | | | 600 |
| احتياطيات ومخصصات | | | | |
| احتياطى الإحلال والتجديد | | | 350 | |
| احتياطى طوارئ | | | 150 | |
| | | | | 500 |
| حقوق الملكية | | | | |
| رأس المال | | | 3300 | |
| الأرباح المحجوزة | | | 620 | |
| صافى دخل العام | | | 111 | |
| | | | | 4031 |
| | | | | 5791 |

# خلاصة الفصل الثالث

نلخص فيما يلى النقاط الرئيسية التى تناولناها بالمناقشة خلال هذا الفصل

(1) عرضنا فى هذا الفصل مجموعة من قوائم إيرادات ومصروفات أقسام التشغيل بالفندق، وذلك بالنسبة لقسم الغرف وقسم الطعام والمشروبات وقسم الهاتف وقسم مغسلة النزلاء وقسم الجراج وانتظار السيارات وأخيرا الإيجارات والإيرادات الأخرى. وهذا وقد عرضنا بشئ من التفصيل بنود الإيرادات والمصروفات المتعلقة بكل قسم والمشاكل المحاسبية المرتبطة بها.

(2) تناول هذا الفصل بالتعريف المصروفات غير المباشرة والأعباء الثابتة فى صناعة الفنادق، كما قدمنا قوائم تبويب هذه المصروفات والمتعلقة بالأقسام الخدمية وهى الإدارة العامة، والتسويق، والصيانة والإصلاحات، والطاقة، والموارد البشرية، ومعالجة البيانات، بالإضافة إلى الأعباء الثابتة. كما قدمنا بعض الأمثلة العملية الخاصة بتحديد المصروفات غير المباشرة بالنسبة لكل قسم.

(3) وقد تم أيضا عرض موجز لمجموعة القوائم المالية العامة التى ينتجها النظام المحاسبى وهى قائمة الدخل حسب الأقسام وقائمة الدخل العامة وقائمة المركز المالى وقائمة حقوق الملكية بالإضافة الى لمحة سريعة عن قائمة التدفق النقدى للفندق.

(4) يلاحظ أنه قد تم التركيز فى هذا الفصل على نماذج النظام الموحد لحسابات الفنادق حيث تم عرض جميع القوائم سالفة الذكر فى شكل قوائم وليس فى شكل حسابات تقليدية،، وذلك تحقيقا لأهداف النظام المحاسبى المتمثلة فى سهولة إجراء المقارنات والتحليلات بين الفنادق بعضها البعض.

(5) وإتماما للفائدة، تم تقديم مثال تطبيقى شامل مع شرح وإيضاح خطوات الحل علاوة على إعداد القوائم المالية المختلفة التى ينتجها النظام المحاسبى فى صناعة الفنادق.

# أسئلة للمناقشة

1 ـ وضح الأسباب الرئيسية وراء إصدار النظام الموحد للحسابات فى الفنادق ؟

2 ـ إشرح باختصار الخطوات الأساسية لقياس نتائج الأعمال والمركز المالى فى الفنادق ؟

3 ـ ماهى عناصر إيرادات قسم الغرف ؟

4 ـ ما المقصود بالمسموحات فيما يتعلق بإيرادات قسم الغرف وماهى المعالجة المحاسبية لها؟

5 ـ اشرح كيفية تقييم أداء قسم الغرف ؟

6 ـ كيف يمكن حساب نسبة الإشغال الكلية للفندق ؟

7 ـ اشرح باختصار إيرادات قسم الطعام والمشروبات ؟

8 ـ ماهى المعالجة المحاسبية لتكلفة مكالمات الإدارة العامة ومكالمات إدارة المبيعات ؟

9 ـ اشرح المعالجة المحاسبية لتكلفة غسيل بياضات وملابس العاملين بالفندق ؟

10 ـ ماهى أهم بنود قسم الإيجارات والإيرادات الأخرى بالفندق ؟

11 ـ ما المقصود بالمصروفات غير المباشرة فى صناعة الفنادق ؟

12 ـ إشرح المعالجة المحاسبية لبنود مصروفات الموارد البشرية ومعالجة البيانات ؟

13 ـ ما المقصود بنشاط التسويق فى صناعة الفنادق ؟

14 ـ ما هى أنشطة التسويق فى صناعة الفنادق ؟

15ـ اشرح المعالجة المحاسبية لتكلفة الإصلاحات والإضافات الرأسمالية فيما يتعلق بقسم الصيانة والإصلاحات ؟

16ـ ما المقصود بمصروفات معالجة البيانات ؟

17ـ ما المقصود بالأعباء الثابتة فيما يتعلق بالفنادق ؟

18ـ ماهى مجموعة القوائم المالية العامة فى صناعة الفنادق ؟

19ـ وضح أهم النسب المالية التى يمكن استخدامها فى تقييم وتحليل نتائج أعمال الفندق ؟

20ـ هل تختلف قائمة المركز المالى للفندق عنها فى المنشآت التجارية ؟

21ـ ما المقصود بالحسابات تحت التحصيل فى الفنادق ؟

22ـ هل تختلف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها المطبقة فى محاسبة الفنادق عما هو مطبق فى محاسبة المنشآت التجارية ؟

# تمارين وحالات تطبيقية

1 ـ حصلت على البيانات التالية المتعلقة بقسم الغرف بأحد الفنادق فى 1990/12/31

| | | |
|---|---|---|
| ـ إيرادات غرف نزلاء عاديين | 65 000 | د |
| ـ إيرادات غرف نزلاء مجموعات | 45 000 | د |
| ـ إيرادات أجنحة وقاعات وصالات | 50 000 | د |
| ـ المسموحات | 10 000 | د |
| ـ المرتبات والاجور | 10 000 | د |
| ـ مزايا العاملين | 5 000 | د |
| ـ غسيل وتنظيف البياضات | 2 000 | د |
| ـ مهمات النظافة | 2 500 | د |
| ـ أدوات كتابية ومطبوعات | 500 | د |
| ـ مهمات النزلاء | 1 000 | د |

فإذا علمت مايلى:

أ ـ نصيب العاملين بقسم الغرف من تكلفة الوجبات الغذائية 2 000 دينار.

ب ـ كانت قيمة البياضات أول السنة 20 000 دينار والمشتريات من البياضات خلال الفترة 30 000 دينار وقدرت قيمة البياضات آخر السنة بمبلغ 45 000 دينار.

المطلوب:

إعداد قائمة إيرادات ومصروفات قسم الغرف عن الفترة المنتهية فى 1990/12/31

2 ـ من البيانات التالية المطلوب تحديد صافى تكلفة مبيعات الطعام:

- مخزون مؤن أول المدة 20 000 دينار
- مشتريات مؤن خلال المدة 50 000 دينار
- مصروفات النقل والتسليم 2 000 د
- مصروفات التخزين 1 000 د
- مخزون مؤن آخر المدة 10 000 د
- تكلفة الوجبات الغذائية للعاملين بأقسام الفندق المختلفة 8 000 دينار
- مبيعات مخلفات المطابخ 1 500 د

3 ـ ظهرت الأرصدة التالية بميزان المراجعة لفندق المهارى المتعلقة بقسم الهاتف عن السنة المنتهية فى 1990/12/31

| | مدينة | دائنة |
|---|---|---|
| مكالمات خارجية | | 100 000 |
| مكالمات دولية | | 200 000 |
| عمولات على المكالمات | | 20 000 |
| مسموحات | 30 000 | |
| تكلفة المكالمات | 80 000 | |
| المرتبات والأجور | 20 000 | |
| مزايا العاملين | 3 000 | |
| أدوات كتابية ومطبوعات | 2 000 | |
| ملابس العاملين | 2 500 | |
| مهمات تشغيل | 1 500 | |

فإذا علمت ان تكلفة المكالمات تتضمن مكالمات للإدارة العامة قدرت بمبلغ 10 000 دينار ولإدارة التسويق بمبلغ 5 000 دينار

المطلوب:

إعداد قائمة إيرادات ومصروفات قسم الهاتف عن السنة المنتهية فى 1990/12/31

4 ـ من البيانات التالية المطلوب إعداد قائمة الإيجارات والإيرادات الأخرى عن السنة المنتهية فى 1990/12/31

10 000 إيجارات نوادى — 6 500 إيجارات محلات

15 000 إيرادات حقوق امتيازات منها 7 000 من محلات بيع الزهور والباقى من محلات بيع التحف والهدايا

3 000 عمولات الاتصالات — 2 000 عمولات ماكينات البيع والألعاب

2 000 الخصم المكتسب — 5 000 الفوائد الدائنة

1 000 مبيعات المخلفات

وعند الجرد فى 1990/12/31 أتضحت البيانات التالية:

1 ـ هناك إيجارات محصلة من مستأجرى المحلات عن شهر يناير 1991 بمبلغ 500 دينار

2 ـ هناك فوائد دائنة لم تحصل بعد قيمتها 1 000 دينار

5 ـ الأرصدة الآتية مستخرجة من سجلات فندق المدينة عن السنة المنتهية فى1990/12/31م، وذلك عن نشاط قسم الطعام والمشروبات

(الأرقام بآلاف الدينارات)

400 إيراد مبيعات الطعام والمشروبات 100 إيراد الصالات العامة

20 خصم ومسموحات المبيعات 50 مؤن غذائية 1/1

170 مشتريات مؤن غذائية 100 البياضات 300 أوانى و أدوات المطبخ

60 مجمع إهلاك أوانى وأدوات المطبخ 40 المرتبات والأجور 20 تأمينات اجتماعية

50 مهمات تشغيل 10 مصروفات أخرى

وعند الجرد فى 1990/12/31 حصلت على المعلومات الإضافية التالية:

1 ـ ان هناك مؤن غذائية متبقية آخر السنة قدرت بمبلغ 20 دينار

2 ـ ان تكلفة الوجبات الغذائية للعاملين بالفندق بلغت 40 دينار منها 10 تخص العاملين بقسم الطعام والمشروبات.

3 ـ قدرت قيمة البياضات آخر السنة بمبلغ 80 دينار

4 ـ تقدر نسبة إهلاك أوانى وأدوات المطبخ 10٪ سنويا.

المطلوب:

اولاً: تصوير قائمة الإيرادات والمصروفات لقسم الطعام والمشروبات عن السنة المنتهية فى 1990/12/31 م

ثانيا: بيان أثر البيانات السابقة على قائمة المركز المالى كما تظهر فى 1990/12/31 م.

إرشادات الحل: صافى دخل قسم الطعام والمشروبات 140 دينار.

6 ـ فيما يلى الأرصدة المستخرجة من دفاتر أحد الفنادق الكبرى فى طرابلس عن السنة المنتهية فى 1991/12/31 م (الأرقام بآلاف الدينارات)

الأرصدة المدينة

7 000 الأراضى 4 000 المبانى 6 000 الاثاث

5 000 الأجهزه والمعدات 650 النقدية بالمصارف 800 تكلفة مبيعات الطعام

400 تكلفة مبيعات المشروبات 300 تكلفة المكالمات

المرتبات والأجور

80 قسم الغرف 60 قسم الطعام 20 قسم المشروبات 10 قسم الهاتف

مصروفات أخرى لأقسام التشغيل

30 قسم الغرف 40 قسم الطعام 20 قسم المشروبات 10 قسم الهاتف

مصروفات غير مباشرة

30 مصروفات عمومية وإدارية 20 مصروفات تسويقية

20 مصروفات الصيانة والإصلاحات 10 مصروفات الطاقة

50 الأعباء الثابتة

الأرصدة الدائنة

إيرادات أقسام التشغيل

2 000 الغرف 1 000 الطعام 600 المشروبات 400 قسم الهاتف

550 إيجارات وايرادات أخرى

15 000 رأس المال 5 000 قرض سندات طويل الأجل

فاذا علمت مايلى

1 ـ أن تكلفة الوجبات الغذائية للعاملين 50 ديناراً تقسم بين الاقسام الاربعة بنسبة 40٪، 30٪، 20٪، 10٪ على التوالى.

2 ـ اتضح أن هناك إيرادات غير مقيدة قيمتها 100 دينار منها 60 تخص قسم المشروبات والباقى يخص قسم الهاتف.

3 ـ تقدر نسبة إهلاك المبانى، والأثاث، والأجهزة و المعدات 5٪، 10 ٪، 20٪ سنويا على الترتيب.

المطلوب:

أولاً: إعداد قائمة الدخل حسب الأقسام قائمة الدخل العامة عن السنة المنتهية فى 1991/12/13

ثانيا: تصوير قائمة المركز المالى كما تظهر فى 1991/12/31 م.

إرشادات الحل: صافى الدخل 950 ديناراً ـ مجـ جانبى المركز المالى 950 20 ديناراً

7 ـ ظهرت الأرصدة التالية بميزان المراجعة لفندق الرابطة عن السنة المالية المنتهية فى 1990/12/31

| | أرصدة دائنة | أرصدة مدينة |
|---|---|---|
| إيرادات قسم الغرف والمسموحات | 1 000 000 | 50 000 |
| إيرادات قسم المشروبات والطعام | 500 000 | 30 000 |
| إيرادات قسم مغسلة النزلاء | 300 000 | |
| إيرادات وإيجارات أخرى | 200 000 | |
| تكلفة مبيعات الطعام والمشروبات | | 150 000 |
| المرتبات والأجور | | |
| قسم الغرف | | 300 000 |
| قسم الطعام والمشروبات | | 75 000 |
| قسم مغسلة النزلاء | | 25 000 |
| مصروفات الأقسام | | |
| قسم الغرف | | 115 000 |
| قسم الطعام والمشروبات | | 60 000 |
| قسم مغسلة النزلاء | | 25 000 |
| مصروفات الأقسام الخدمية | | |
| الإدارة العامة | | 250 000 |
| التسويق | | 150 000 |
| الصيانة | | 150 000 |
| الطاقة | | 50 000 |
| رأس المال | 4 800 000 | |
| قرض سندات | 1 000 000 | |
| أرباح محجوزة | 500 000 | |
| أراض ومبانٍ | | 2 300 000 |
| الأثاثات | | 2 000 000 |
| أجهزة ومعدات | | 3 000 000 |
| النقدية | | 170 000 |
| المصرف | | 400 000 |
| أوراق تحت الدفع | 1 000 000 | |
| | 9 300 000 | 9 300 000 |

وعند الجرد أتضحت البيانات الآتية:

1 ـ ان مرتبات شهر ديسمبر 1990 التى تخص قسم الإدارة العامة لم تدفع وقيمتها 20000 دينار

2 ـ هناك مصروفات تسويقية مدفوعة لأجل حملة إعلانية ستجرى فى عام 1991 قيمتها 30 000 دينار.

3 ـ تقدر قيمة المبانى 000 000 2 دينار وتبلغ نسبة الإهلاك 5% سنويا.

ـ تقدر نسبة إهلاك الأثاث والأجهزة ، 10٪، 20٪ على الترتيب.

ـ هناك مصروفات فوائد مستحقة عن العام لم تسدد قيمتها 000 15 دينار.

المطلوب:

اولاً: إعداد قائمة الدخل حسب الأقسام للفندق عن السنة المنتهية فى 1990/12/31

ثانيا:إعداد قائمة المركز المالى للفندق كما تظهر فى 1990/12/31

# المراجع

## أولاً: باللغة العربية :


- حلمى حليم رزق، مذكرات فى ادارة الفنادق، كلية التجارة، جامعة القاهرة، بدون سنة نشر.
- خيرت ضيف، محاسبة الأقسام والفروع ومحاسبة الفنادق، دار النهضة العربية، بيروت 1979.
- عبد الفتاح ابراهيم مصطفى، دراسات فى محاسبة الفنادق، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1984
- محمد حسن الجزيرى، التخطيط المحاسبى للمشروع من الناحية المحاسبية ـ محاسبة الفنادق، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1973.
- محمد كامل الحارونى، المحاسبة الراقية، مبادئ وتطبيق ورقابة، الجزء الاول، المجلد الثانى، دار المعارف بمصر، الطبعة التاسعة، 1973.
- محى الدين الازهرى ـ عباس رفيق، مذكرات فى ادارة وتشغيل الفنادق، دار الفكر العربى، القاهرة، 1978.
- نبيل اسماعيل محمد سليم، مدخل الى ادارة صناعة الفنادق، القاهرة، المؤلف، 1978.


## ثانيا: باللغة الانجليزية


- Gerald, W. et al. "Modern Hotel Management", W.H. Freemen, Sanfrancisco, 1977.
- Hotel Association of New york City, "Uniform System of Accounts For Holels", New York, 1988.
- Marris A. H., "The New York Hotel Industry", Cambridge Harvard University Press, 1980.
- Richard, Kotas, "Management Accounting for Hotels and Restaurants" Surrey University Press Ltd., London, 1977.

الجزء الثانى

# المحاسبة فى منشآت المهن الحرة



# مقدمة

يزاول بعض الأفراد نشاطا له طبيعة خاصة حيث يقدمون خدمات مهنية للجمهور مقابل الحصول على أتعاب معينة، ويتطلب أداء هذه الخدمات أن يتوفر لدى القائمين بالنشاط المهنى المهارة والخبرة العلمية والعملية فى مجال مهنتهم، ويطلق على هذا النشاط «المهن الحرة» Professional Men أو المهن غير التجارية: مثل مهنة الطب، ومهنة المحاماة، ومهنة المراجعة، ومهنة الاستشارات الضريبية والمالية، ومهنة الهندسة وهكذا.

ولقد عرفت دائرة المعارف الأمريكية المهنة بأنها "العمل الذى تحتاج مزاولته إلى معلومات متخصصة وإلى إعداد وتدريب طويل، والذى يعتمد فى أدائه على معايير للأداء وقواعد للسلوك تضعها المنظمات المهنية أو يتم الاتفاق العام عليها والذى يحتاج فى سبيل مزاولته إلى دراسة مستمرة وتهدف أساساً إلى أداء خدمة عامه » .

وعلى ذلك فالمهنة بصفة عامة عبارة عن مجموعة من الخدمات ذات الطبيعة الخاصة التى تؤدى للغير، وتتطلب فيمن يقوم بها أن يتوافر لديه تأهيل خاص وقدر من الكفاءة فى هذا المجال .

وتجدر الإشارة فى هذا الصدد إلى ضرورة توافر مجموعة من المقومات الرئيسة لأى عمل مهنى ناجح، نعرضها بايجاز فيما يلى:

1 ـ قدر كاف من التأهيل العلمى والعملى لكل من يسمح له بمزاولة المهنة، بمعنى قدر من الاستعداد الذهنى والتحصيل العلمى والخبرة العملية يتناسب مع خطورة وأهمية الخدمات التى سيؤديها صاحب المهنة للغير. ونجد أن المنظمات المهنية بصفة عامة قد وضعت من الشروط والقواعد ما يكفل توافر الكفاية العلمية والعملية للممتهنين لضمان أداء الخدمة بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية.

2ـ شعور الممتهن بالمسئولية الاجتماعية الملقاة على عاتقه ويقدرته على تحمل هذه المسئولية.

3ـ تقديم خدمة عامة للمجتمع أكثر من الاهتمام بالعائد الذى يعود على الممتهن من وراء أداء هذه الخدمة. وأدى ذلك إلى ضرورة وجود اعتراف واضح وصريح من المجتمع بأهمية الخدمة التى يؤديها الممتهن سواء كان اعترافا غير رسمى عن طريق الإقبال المتزايد على خدمات المهنة من أفراد المجتمع، أو اعترافا رسميا من السلطات الشعبية الرسمية المتمثل فى التشريعات المختلفة المنظمة للمهنة، فضلا عن اعتراف الدولة بأهمية وخطورة هذا العمل المهنى وضرورة تنظيمه.

4ـ الاعتماد الرئيسى على الجهد الذهنى، حيث يعتبر من أهم مقومات المهنة بصفة غالبة اعتماد ممارس المهنة فى أداء عمله على الجهد الذهنى، ويعتبر هذا من المعايير الأساسية فى التفرقة بين المهن و الحرف التى تعتمد أساسا فى القيام بها على المجهود اليدوى والعضلى.

5ـ منظمات مهنية تشرف على تنظيم شئون العمل المهنى وتسعى جاهدة إلى رفع مستواه وحماية المزاولين للمهنة ومثال ذلك نقابات المحاسبين والمراجعين والمحامين والأطباء، وغيرها.

6ـ قواعد لآداب وسلوك المهنة، أى وجود مجموعة من القواعد والمبادئ والتقاليد تحكم السلوك المهنى لأعضاء المهنة وتهدف إلى رفع مستواها والمحافظة على كرامة أعضائها وتدعيم روح التعاون والتفاهم بينهم وتكفل حيادهم واستقلالهم فى تأدية مهمتهم، علاوة على بث الطمأنينة والثقة فى نفوس جمهور المتعاملين مع أعضاء المهنة والمتطلعين إلى خدماتهم.

7ـ معايير متعارف عليها للأداء المهنى، تكون مرشدا ومعينا لكل من يرغب فى مزاولة المهنة وحكما صادقا على دقة العمل الذى أداه والمستوى المهنى الذى وصل إليه حتى لا ينسب إلى العضو الممتهن تقصير دون وجه حق أو يحمل بمسئولية فوق طاقته، ومثال ذلك معايير أداء عملية المراجعة الخارجية.

## مميزات نشاط المهن الحرة.

تختلف طبيعة النشاط الذى يزاوله أصحاب المهن الحرة عن طبيعة أوجه النشاط الأخرى التجارية أو الصناعية وقد انعكست مميزات نشاط المهن الحرة على النظام المحاسبى ونوع وطبيعة العمليات وطريقة المعالجة المحاسبية لمشكلات هذا النشاط، ونوضح فيما يلى أهم هذه المميزات.:

1 ـ إن صاحب المهنة لايشترى سلعة بقصد إعادة بيعها بل يقدم خدمة للغير ويحصل فى مقابل ذلك على أتعاب يتم الاتفاق عليها مقدما . فهو ليس مثل التاجر الذى يشترى سلعة معينة ويعيد بيعها ويحصل من وراء ذلك على ربح، أو الصانع الذى يقوم بانتاج سلعة معينة ثم يقوم ببيعها من أجل تحقيق ربح معين، حيث يقاس ربحه الصافى بمقارنة إجمالى تكاليف الإنتاج بالإيرادات المحققة. أما فيما يتعلق بصاحب المهنة الحرة فيصعب قياس تكلفة الخدمة ماديا، فليس هناك عناصر مادية ملموسة مشتراة لها سعر تكلفة، بل إنها خدمة تكلفتها هى حصيلة علمه وخبرته ودراساته وأبحاثه المستمرة، لذلك كان من الصعب على صاحب المهنة الحرة أن يقارن بين تكلفة الخدمة التى يقدمها وبين الأتعاب التى يحصل عليها . ولا يصح أن نطلق على الفرق بين جملة الأتعاب التى حصل عليها خلال فترة زمنية معينة وجملة المصروفات والأعباء التى تحملها لتأدية خدماته خلال هذه الفترة صافى الربح وإنما يمثل هذا الفرق صافى الإيرادات خلال تلك الفترة.

2 ـ يتصف صاحب المهنة الحرة بالاستقلال فهو يعمل لحساب نفسه متحملا مسئولية هذا العمل ونتيجته ولايعمل لحساب شخص آخر أو تحت مسئولية شخص آخر. فهو يقوم بعمله بنزاهة وموضوعية غير خاضع لأى تأثيرات أو ضغوط قد تنال من هذا الاستقلال.

3 ـ ان النشاط المهنى عادة لايحتاج إلى رأسمال كبير للاستثمار فى هذا النشاط، باستثناء فى بداية ممارسة النشاط حيث يحتاج الطبيب الى رأسمال لتأسيس عيادته، والمراجع الى رأسمال لتكوين وتأسيس مكتبه وهكذا .

4 ـ إن طبيعة النشاط المهنى تقتضى فى كثير من الأحيان أن يودع العميل لدى صاحب المهنة

مبالغ نقدية كأمانة على ذمة مصروفات يقوم بها صاحب المهنة نيابة عن عملائه، ومثال ذلك إيداع العميل مبالغ لدى المحامى كأمانة للإنفاق منها على سداد الرسوم القضائية وخلافه.

5- إن طبيعة النشاط المهنى تتطلب أيضا الحصول على أتعاب مقدما فى بعض الأحيان، أو مؤخرا بعد الانتهاء من أداء الخدمة فى أحيان أخرى، أو الحصول على جزء من الأتعاب مقدما والآخر مؤخراً فى أحيان ثالثة.

6- إن قياس نتائج الأعمال فى المشروعات التجارية والصناعية يتم طبقا لقاعدة الاستحقاق Accrual Basis أما فى نشاط المهن الحرة فتقاس على أساس قاعدة الاستحقاق أو القاعدة النقدية Cash Basis أو قاعدة ثالثة تجمع بين القاعدتين السابقتين.

7- يخضع الربح الناتج من النشاط التجارى والصناعى للضريبة على دخل التجارة والصناعة والحرف المحقق نتيجة تضافر عنصرى رأس المال والعمل، أما صافى إيرادات المهن الحرة فتخضع لضريبة دخل المهن الحرة والناتج بصفة رئيسية من عنصر العمل.

وفى ضوء هذا العرض لماهية المهن الحرة والمقومات الرئيسة لممارسة هذه المهن وطبيعة ومميزات النشاط المهنى، فإن المعالجة المحاسبية لهذا النشاط المتخصص نتناولها بالإيضاح فى الفصول الثلاثة التالية:

الفصل الأول: النظام المحاسبى فى منشآت المهن الحرة.

الفصل الثانى: المعالجة المحاسبية لعمليات منشآت المهن الحرة.

الفصل الثالث: قياس نتائج الأعمال والمركز المالى فى منشآت المهن الحرة.

# الفصل الأول

# النظام المحاسبى فى منشآت المهن الحرة

### *الأهداف التعليمية*

ينبغى بعد دراستك هذا الفصل، أن تكون قادراً على:

1 ـ تحديد المقومات الأساسية لمزاولة المهن الحرة.

2 ـ إيضاح مميزات نشاط المهن الحرة وانعكاسها على النظام المحاسبى.

3 ـ التعرف على الطرق المحاسبية المختلفة ومدى ملاءمتها للمنشأة المهنية.

4 ـ إيضاح ووصف المجموعة الدفترية فى منشآت المهن الحرة.

5 ـ معرفة الفرق بين دفتر أستاذ مساعد عملاء (أتعاب) ودفتر أستاذ مساعد عملاء (أمانات).

# مقدمة

تحتاج منشآت المهن الحرة إلى نظام محاسبى سليم وإلى معالجة محاسبية دقيقة لكافة المشكلات والعمليات التى تواجه جميع من يزاولون هذه المهن، حتى يتمكن صاحب المهنة من تحقيق الأهداف المرجوة من هذا النظام المحاسبى وهى التعرف على نتيجة أعمال المنشأة خلال فترة زمنية معينة وعلى المركز المالى فى نهاية هذه الفترة.

والنظام المحاسبى لأى نشاط كما سبقت الإشارة فى صناعة الفنادق، يتكون من مجموعة مستندية ومجموعة دفترية ودليل للحسابات ومجموعة التقارير والقوائم، علاوة على طريقة محاسبية تربط فيما بين هذه المكونات بما يحقق الأهداف المرجوة من هذا النظام المحاسبى.

ويتوقف تصميم النظام المحاسبى لمنشآت المهن الحرة على حجم النشاط والأعمال وإمكانيات المهنة والخدمات التى تقدمها وحدود المعلومات التى يرغب صاحب المهنة فى التعرف عليها وإظهارها، بالإضافة إلى درجة التحليل والتفصيل المرغوبة فى هذه المعلومات والشكل القانونى للمنشأة المهنية (ملكية فردية، شركة أشخاص، شركة أموال).

فقد تتبع المنشآت المهنية الصغيرة الطريقة العادية (الإيطالية) وهى أبسط طريقة محاسبية فى تسجيل عمليات النشاط المهنى، حيث تعتمد على الاحتفاظ بدفتر يومية واحد تسجل فيه كافة أنواع العمليات المالية تسجيلا تاريخيا، وبدفتر أستاذ واحد يتضمن جميع الحسابات.

وعند كبر وازدياد حجم المنشأة المهنية قد يتبع إحدى الطريقتين الفرنسية أو الإنجليزية. وفى حالة اتباع الطريقة الفرنسية (المركزية) تستخدم مجموعة من دفاتر اليومية المساعدة تتوقف على درجة التفصيل المطلوبة مثل يومية الأتعاب (تشبه يومية المبيعات فى المنشآت التجارية والصناعية) ودفتر النقدية التحليلى (ويتضمن العمليات النقدية الخاصة بالخزينة والمصرف) ودفتر صندوق المصروفات النثرية. كما يستخدم دفتر أستاذ مساعد للعملاء (أمانات) وآخر للعملاء (أتعاب)، يخصص فيه صفحة أو حساب لكل عميل. ويتوقف إمساك دفتر أستاذ مساعد للدائنين على ما إذا كانت هناك معاملات تجريها المنشأة بالآجل.

هذا بالإضافة إلى دفتر اليومية المركزية ودفتر الأستاذ العام الذى يتضمن جميع الحسابات الإجمالية المختلفة.

وطبقا لهذه الطريقة تسجل عمليات النشاط المهنى تفصيلا فى اليوميات المساعدة وترحل هذه العمليات إلى الحسابات الفرعية ذات العلاقة بدفتر الأستاذ المساعد للعملاء، ثم تنقل مجاميع اليوميات المساعدة بقيود إجمالية فى نهاية كل فترة زمنية معينة باليومية المركزية، كما يسجل فى هذا الدفتر أيضا تلك العمليات التى ليس لها يومية مساعدة خاصة بها مثل عمليات شراء أصول ثابتة للمنشأة بالأجل وعمليات أوراق القبض أو الدفع وكذلك قيود التسويات الجردية وإقفال وافتتاح الدفاتر. ثم ترحل قيود اليومية المركزية إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام.

أما عند اتباع الطريقة الإنجليزية فتستخدم يوميات أصلية للأتعاب والنقدية وصندوق المصروفات النثرية بالإضافة إلى يومية مستقلة للعمليات الأخرى، يرحل منها أولا بأول العمليات الخاصة بالعملاء إلى دفتر الأستاذ المساعد للعملاء كما هو الحال فى الطريقة الفرنسية، ثم فى نهاية كل فترة زمنية معينة ترحل مجاميع اليوميات الأصلية إلى دفتر الأستاذ العام مباشرة حيث لاتوجد يومية مركزية.

وأخيرا قد لا يستدعى نشاط صاحب المهنة الاحتفاظ بمجموعة من الدفاتر فيكتفى بدفتر واحد (يومية وأستاذ فى آن واحد) ويطلق على هذه الطريقة الطريقة الأمريكية، حيث تقيد فيه جميع العمليات وترحل إلى الحسابات المتعلقة بها مباشرة فى نفس الدفتر.

وسوف نوضح المجموعة الدفترية التى يعتمد عليها النظام المحاسبى فى منشآت المهن الحرة، والتى تتضمن دفتر النقدية التحليلى، ودفتر صندوق المصروفات النثرية، ودفتر يومية الأتعاب الذى يقابل يومية المبيعات فى المنشآت التجارية والصناعية كما سلف القول. وتجدر الإشارة إلى أن معظم معاملات منشآت المهن الحرة تتم نقدا فلا يتصور إمساك دفتر أستاذ مساعد للدائنين أو الحسابات تحت الدفع إلا فى الحالات التى يتجاوز فيها النشاط المهنى إلى نشاط تجارى أو صناعى كالطبيب الذى يفتح مستشفى يعالج مرضاه ويقدم (يوفر) لهم الإقامة والطعام والدواء أو غير ذلك من الحالات المماثلة. وفيما عدا ما تقدم فإن دفاتر اليومية المركزية والأستاذ العام فى منشآت المهن الحرة لاتختلف عن مثيلاتها المستخدمة فى المنشآت التجارية. ونستعرض فيما يلى المجموعة الدفترية فى منشآت المهن الحرة:

## 1 ـ دفتر النقدية التحليلى

يقيد بهذا الدفتر جميع العمليات النقدية التى تجريها المنشأة من مقبوضات تمثل الإيرادات المحققة ومدفوعات تمثل مجموعة المصروفات التى تستلزمها مباشرة المهنة. ولا يوجد تصميم واحد لهذا الدفتر حيث تتوقف درجة التحليل فى هذا الدفتر على احتياجات صاحب المهنة من البيانات التحليلية لعملياته النقدية من إيرادات ومصروفات فضلا عن حجم منشأته ونوعية النشاط. وعموما إذا كانت منشأة مهنية صغيرة قد يكون دفتر نقدية بسيط إذا كانت العمليات تتم فقط عن طريق الخزينة وذلك كما هو موضح بالشكل (2-1) أما فى حالة المنشآت المهنية الكبيرة قد يتضمن دفتر النقدية التحليلى فى الجانب المدين الخانات التالية: مصرف جارى، مصرف عملاء، خزينة، متحصلات من العملاء أتعاب، متحصلات من العملاء عن مبالغ سبق دفعها نيابة عنهم، إيرادات متنوعة، عملاء أمانات، البيان، رقم الإيصال، رقم صفحة الأستاذ، التاريخ. كما يشتمل الجانب الدائن من هذا الدفتر على مجموعة من الخانات: مصرف جارى، مصرف عملاء، خزينة، مدفوعات نيابة عن العملاء، عملاء أمانات، مصروفات رأسمالية، مصروفات إيرادية مختلفة، البيان، رقم المستند، رقم صفحة الأستاذ، التاريخ. ويوضح ذلك الشكل (2-2)

ولما كان صاحب المهنة يحصل من العملاء على مبالغ كأمانة لمواجهة التزامات خاصة بهم مثل سداد الرسوم المطلوبة لإتمام إجراءات التسجيل أو الطعن. وحتى لايستخدم صاحب المهنة هذه الأموال إلا فى الأغراض التى أودعت لديه من أجلها، بالإضافة إلى عدم خلط هذه الأموال بالأموال الخاصة بالمنشأة فإنه يجب فتح حسابين للمصرف يخصص أحدهما للعمليات النقدية الخاصة بالمنشأة والثانى للعمليات النقدية الخاصة بأموال العملاء، وذلك كما هو مبين بالشكل (2-2)، ويجب أن يتساوى الرصيد المدين لحساب المصرف (عملاء) فى أى وقت مع مجموع الأرصدة الدائنة لحسابات العملاء بدفتر أستاذ مساعد العملاء (أمانات)، حيث تمثل هذه الأرصدة الدائنة الفرق بين المبالغ المودعة من العملاء كأمانة والمبالغ التى أنفقت نيابة عنهم. وسوف يتضح من التطبيقات العملية التالية كيفية القيد والترحيل من هذا الدفتر.

## 2ـ دفتر صندوق المصروفات النثرية

يخصص هذا الدفتر لتسجيل جميع المصروفات النثرية Petty Cash التى يستلزمها النشاط المهنى وبصفة خاصة فى منشآت المهن الحرة الكبيرة ومثال ذلك مصروفات الهاتف والبريد والتمغة والانتقالات والضيافة والقرطاسية والإصلاحات البسيطة... الخ حيث يعهد إلى أحد العاملين بالمنشأة مسئولية الصرف على المصروفات النثرية سالفة البيان من سلفة مستديمة، وفى نهاية كل فترة يتم تجديدها حيث يتم مراجعة مستندات الصرف مع ماسجل بدفتر صندوق المصروفات النثرية، ويوقع على المستندات بما يفيد المراجعة وتحفظ فى ملف خاص. ثم يصرف صك بالمبلغ المنصرف حتى تعود السلفة إلى قيمتها الأصلية. ويعتبر هذا الدفتر يومية وأستاذ بالنسبة للصندوق فقط، ولذلك يرحل كل فترة زمنية معينة مجموع المنصرف إلى حساب المصروفات النثرية بدفتر الأستاذ العام وعند صرف مبلغ السلفة المستديمة المخصص للمصروفات النثرية يجرى قيد فى دفتر النقدية التحليلى بجعل حساب صندوق المصروفات النثرية مدينا وحساب الخزينة أو المصرف (جارى) دائنا حسب مصدر هذا الصرف. ويوضح الشكل (3-2) صورة هذا الدفتر.

## 3ـ دفتر يومية الاتعاب

يقصد بالأتعاب الإيرادات التى يحصلها أصحاب المهن الحرة من عملائهم مقابل تأدية خدمات لهم، وقد تكون فى صورة أتعاب أو مكافآت أو عمولات أو سمسرة ويخصص دفتر يومية الأتعاب لإثبات قيمة فواتير الأتعاب المستحقة على العملاء، ويرحل من هذا الدفتر أولاً بأول إلى الحسابات الشخصية للعملاء بدفتر أستاذ مساعد العملاء (أتعاب)، وفى نهاية كل فترة زمنية معينة يجرى قيد إجمالى لفواتير الأتعاب فى اليومية المركزية (فى حالة اتباع الطريقة الفرنسية) أو يرحل إجمالى الأتعاب المستحقة مباشرة إلى حسابى إجمالى العملاء (اتعاب) والأتعاب (فى حالة اتباع الطريقة الانجليزية) ويكون قيد اليومية فى دفتر اليومية المركزية كالآتى:

من حـ/ إجمالى العملاء (أتعاب)

إلى حـ/ الأتعاب

إثبات إجمالى الأتعاب المستحقة على العملاء.

مقبوضات | مدفوعات

| مبلغ | البيان | رقم الإيصال | رقم صفحة الأستاذ | التاريخ | مبلغ | البيان | رقم المستند | رقم صفحة الأستاذ | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | | | |

الشكل (1-2) دفتر النقدية البسيط

فى حالة المنشآت المهنية الصغيرة

مقبوضات (منه)

مدفوعات (له)

| مصرف جارى | مصرف عملاء | خزينة | البيان | تفاصيل المتحصلات | | | | رقم الإيصال | رقم صفحة الأستاذ | التاريخ | مصرف جارى | مصرف عملاء | خزينة | البيان | تفاصيل المدفوعات | | | | رقم المستند | رقم صفحة الأستاذ | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | عملاء أتعاب | مدفوعات نيابة عن العملاء | عملاء أمانات | إيرادات متنوعة | | | | | | | | مدفوعات نيابة عن العملاء | عملاء أمانات | مصروفات رأسمالية | مصروفات جارية | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

الشكل (2-2) دفتر النقدية التحليلى

فى حالة المنشآت المهنية الكبيرة

مقبوضات　　　　　　　　　　　　　　　　مدفوعات

| المبلغ | بيان | رقم المستند | التاريخ | الاجمالي | تفاصيل المصروفات النثرية | | | | | | بيان | رقم المستند | رقم صفحة الأستاذ | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | بريد وتمغة | هاتف | اكراميات | ضيافة | م انتقال | م أخرى | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | |

الشكل (3-2) دفتر صندوق المصروفات النثرية

ويوضح الشكل (2-4) صورة دفتر يومية الأتعاب ويجب ملاحظة أنه لايسجل فى هذا الدفتر سوى الأتعاب المستحقة عن الخدمات المنتهية فقط أما الأتعاب المحصلة مقدما عن خدمات لم تنته بعد فلا تقيد فى هذا الدفتر إلا بعد تمام تأدية الخدمة حيث تقيد بدفتر النقدية التحليلى بجعل حساب المصرف (جارى) أو الخزينة مدينا وحساب العميل (أتعاب) دائنا بقيمة الأتعاب المحصلة مقدما.

| إجمالى | أتعاب | مدفوعات عن العملاء | البيان | رقم الفاتورة | رقم صفحة الأستاذ | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | |

الشكل (2-4) دفتر يومية الأتعاب

## 4 ـ دفتر أستاذ مساعد العملاء (أتعاب)

يخصص فى هذا الدفتر حساب خاص بكل عميل على حده يرحل إليه من اليوميات المساعدة (دفتر النقدية التحليلى، ويومية الأتعاب) العمليات المتعلقة بهذا العميل من مديونية أو دائنية مثل المبالغ المحصلة من العميل مقدما كجزء من الأتعاب، والمدفوعات التى يدفعها صاحب المهنة نيابة عن العميل، والأتعاب المستحقة على العميل. ويمكن أن يظهر حـ/ العميل أتعاب كما هو فى الشكل التالى (2-5).

منه حـ/ العميل له

| إجمالى | الأتعاب | مدفوعات عن العملاء | بيان | التاريخ | أجمالى | أتعاب | مدفوعات عن العملاء | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | | | |

الشكل (5-2) حـ/ العميل كما يظهر بدفتر أستاذ مساعد العملاء (أتعاب)

## 5ـ دفتر أستاذ مساعد العملاء (أمانات)

فى حالة تعدد عمليات إيداع مبالغ كأمانات بواسطة العملاء يفضل الاحتفاظ بدفتر أستاذ مساعد العملاء (أمانات) حيث يخصص فيه حساب خاص بكل عميل على حده ترحل إليه من دفتر النقدية التحليلى المبالغ التى يقدمها العميل إلى صاحب المهنة كأمانة على ذمة مصروفات لحسابهم، والمبالغ التى يسددها صاحب المهنة خصما من هذه الأمانات. ويلاحظ أنه يجب أن يتساوى مجموع أرصدة العملاء بهذا الدفتر مع رصيد حساب إجمالى العملاء (أمانات) الظاهر بدفتر الأستاذ العام، الذى يعتبر بمثابة حساب مراقبة Control Account على الحسابات الشخصية للعملاء (أمانات) بدفتر أستاذ مساعد العملاء (أمانات).

## 6ـ دفتر اليومية (العادية أو المركزية حسب الطريقة المتبعة)

يقيد فى هذا الدفتر مجاميع أو إجماليات العمليات التى تمت وسجلت بالتفصيل فى اليوميات المساعدة وهى دفتر النقدية التحليلى ويومية الأتعاب (فى حالة اتباع الطريقة الفرنسية) كما يسجل فيه كما سبقت الإشارة جميع العمليات الأخرى وقيود تصحيح الأخطاء وقيود التسويات الجردية وقيود إقفال الدفاتر وإعادة فتحها.

ولا يختلف تصميم هذا الدفتر عن التصميم المتعارف عليه لدفاتر اليومية العادية.

## 7ـ دفتر الأستاذ العام

يشتمل هذا الدفتر على جميع الحسابات المختلفة المتعلقة بالنشاط المهنى مثل حسابات الأصول والخصوم وإجمالى الأتعاب والمصروفات والأعباء الثابتة ورأس المال بالإضافة إلى حساب إجمالى العملاء (أتعاب) الذى يعتبر أصلا وحساب إجمالى العملاء (أمانات) الذى يعتبر خصما.

## 8 ـ دفتر اليومية والأستاذ بالطريقة الأمريكية

ينقسم هذا الدفتر إلى قسمين قسم لليومية يتم تسطيره بالطريقة العادية من حيث خانات للمبالغ المدينة والدائنة والبيان ورقم المستند ورقم صفحة الأستاذ والتاريخ وأما القسم الثانى فيضم حسابات دفتر الأستاذ، حيث يخصص لكل حساب خانتان الأولى للمبالغ المدينة والثانية للمبالغ الدائنة، ومثال هذه الحسابات حساب للمصرف جارى، ومصرف عملاء، والخزينة،

والاتعاب، والإيرادات، والمصروفات، والحسابات المتنوعة. ويمكن ترصيد كل حساب بايجاد الفرق بين مجموع الخانتين (منه، وله) كما يمثل الفرق بين الأتعاب والمصروفات زيادة الإيرادات على المصروفات المباشرة.

ويناسب هذا الدفتر منشآت المهن الحرة الصغيرة نظرا لأنه يتميز بالسهولة والبساطة والسرعة فى استخراج النتائج وترصيد الحسابات، حيث إنه يومية وأستاذ فى آن واحد. ويوضح الشكل (2-6) نموذجا لهذا الدفتر.

وبجانب المجموعة الدفترية المحاسبية سالفة الذكر لمنشأة المهن الحرة فهناك مجموعة أخرى من الدفاتر البيانية نذكر منها: دفتر الإيصالات وهو دفتر خاص بإيصالات الإيرادات والتى تعطى للعميل لإثبات ماحصلت عليه المنشأة من أتعاب أو عمولات أو مكافآت، فهو فى الحقيقة وسيلة للاحتفاظ بمستندات للإيرادات مثبتة فى دفتر بأرقام مسلسلة ويوقع على هذا الإيصال صاحب المهنة أو من ينوب عنه قانونا. ودفتر الفواتير الصادرة وهو دفتر يحتوى على صور من الفواتير التى أرسلت للعملاء نظير الأتعاب المستحقة عليهم.

| المبالغ | | بيان | رقم المستند | التاريخ | مصرف جاري | | مصرف عملاء | | خزينة | | المصروفات والأتعاب | | عملاء | | مصروفات وإيرادات | | حسابات أخرى | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| منه | له | | | | منه | له | منه | له | منه | له | منه | له | منه | له | منه | له | منه | له |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

الشكل (6-2) دفتر اليومية والأستاذ حسب الطريقة الأمريكية

# الفصل الثانى

# المعالجة المحاسبية لعمليات منشـآت المهـن الحــرة

***الأهداف التعليمية:***

ينبغى بعد دراستك هذا الفصل، أن تكون قادراً على:

1 ـ إيضاح المقصود بالمبالغ المودعة طرف المنشآت المهنية كأمانة، وفهم طرق المعالجة المحاسبية لها.

2 ـ معرفة المعالجة المحاسبية للمدفوعات بواسطة المنشآت المهنية نيابة عن العملاء.

3 ـ إيضاح المعالجة المحاسبية للأتعاب بدفتر النقدية التحليلى وبيومية الأتعاب.

4 ـ التعرف على المقصود بالخدمات غير التامة بالمنشآت المهنية وطرق معالجتها محاسبيا بالدفاتر.

5 ـ التعرف على المعالجة المحاسبية لعناصر المصروفات المهنية.



# مقدمة

لا يختلف تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها فى منشآت المهن الحرة عن المنشآت التجارية والصناعية إلا من حيث وسيلة التطبيق وطبيعة العمليات التى تسجل فى الدفاتر. فطبيعة نشاط المهن الحرة تستلزم معالجة محاسبية خاصة لبعض المشكلات المتعلقة بهذا النشاط، من أهمها:

*أولاً* : المبالغ المودعة من العملاء كأمانة طرف صاحب المهنة.

*ثانياً*: المدفوعات بواسطة المنشأة المهنية نيابة عن العملاء.

*ثالثاً*: الأتعاب.

*رابعاً*: الخدمات غير التامة.

*خامساً*: مصروفات النشاط المهنى.

وسوف نتناول إيضاح هذه المشكلات وبيان المعالجة المحاسبية لها على النحو التالى:

## أولا: المبالغ المودعة من العملاء كأمانة طرف صاحب المهنة.

سبق أن أوضحنا فى مقدمة الجزء الثانى عند تناول مميزات نشاط المهن الحرة، أنه عادة ما تقتضى طبيعة المهنة الحرة أن يقوم العملاء بإيداع مبالغ نقدية Clients Money طرف صاحب المهنة كأمانة، وذلك على ذمة مصروفات يقوم بدفعها صاحب المهنة نيابة عن عملائه. فقد يحصل المحامى على مبالغ لمواجهة مصروفات الانتقال أو لسداد الرسوم القضائية المطلوبة لإتمام إجراءات رفع الدعوى... الخ وعند الانتهاء من أداء المهمة يقوم صاحب المهنة

بإرسال الفاتورة إلى العميل متضمنة المبالغ التى قام بسدادها نيابة عن العميل بالإضافة إلى الأتعاب مقابل قيامه بالخدمات.

ولإيضاح المعالجة المحاسبية للمبالغ المودعة من العملاء كأمانة طرف المنشأة المهنية دعنا نفترض هذا المثال: قام العميل (الموكل) بإيداع مبلغ 2000 دينار لدى المحامى (الوكيل) كأمانة، كى يقوم المحامى بدفعها نيابة عنه وقت إتمام عقد شراء عقار وإجراءات التسجيل اللازمة ومايتصل بها من مصروفات قضائية ورسوم وما إلى ذلك.

والآن لنتساءل هل من طريقة خاصة تتبعها المنشأة المهنية في تسجيل وإثبات ذلك؟، والجواب هناك طريقتان للإثبات:

## الطريقة الأولى:

يودع صاحب المهنة المبالغ المودعة من العملاء فى الخزينة أو فى حسابه الجارى بالمصرف، بمعنى أن تكون المبالغ المودعة من العملاء شائعة ومدمجة مع أموال المنشأة.

وتكون المعالجة المحاسبية كما يلى:

1 ـ عند استلام المبلغ بصك من العميل وإيداعه فى مصرف المنشأة.

يتم إثبات استلام هذه المبالغ فى دفتر النقدية التحليلى فى جانب المقبوضات تحت خانة مصرف (جارى) أو تحت خانة الخزينة ويجرى القيد التالى بدفتر اليومية المركزية:

2000 من حـ/ مصرف جارى / الخزينة

2000 الى حـ/ العملاء (أمانات)

إثبات المبالغ المودعة طرفنا

من العميل تحت حساب شراء عقار له

---

2 ـ عند سداد صاحب المهنة المبالغ نيابة عن عملائه يتم قيد المبلغ المسدد بدفتر النقدية التحليلى فى جانب المدفوعات تحت خانة مصرف (جارى) أو خزينة ويجرى القيد التالى:

2 000 من حـ/ العملاء (أمانات)

2 000 إلى حـ/ مصرف جارى/ الخزينة

سداد المبلغ المذكور تحت حساب شراء عقار للعميل.......... بمقتضى العقد

---

ويلاحظ أنه يتم ترحيل هذه المبالغ تفصيلا إلى حسابات العملاء (أمانات) بدفتر أستاذ مساعد العملاء (أمانات) وإجمالا فى نهاية كل فترة زمنية إلى حساب إجمالى العملاء (أمانات) بدفتر الأستاذ العام كما سبقت الإشارة عند الكلام عن الطريقة الفرنسية فى الفصل الأول.

## الطريقة الثانية:

يفتح حساب خاص بالمصرف يسمى «مصرف عملاء» تودع فيه المبالغ التى يقدمها العملاء كأمانة على ذمة الصرف منها لحسابهم، وبذلك يتم فصل أموال العملاء عن أموال المنشأة. وفى هذه الطريقة تخصص خانة بدفتر النقدية التحليلى مصرف عملاء فى جانب المقبوضات يثبت تحتها المبالغ المحصلة من العملاء كأمانة وخانة أخرى فى جانب المدفوعات يثبت فيها المبالغ المسددة نيابة عن العملاء، وذلك كما هو مبين بالشكل (2-1) فى الفصل الأول.

وتكون القيود اللازمة كما يلى:

1 ـ عند استلام المبلغ كأمانة من العميل

2 000 من حـ/ مصرف (عملاء)

2 000 إلى حـ/ العملاء (أمانات)

استلام المبلغ المذكور أمانة من العميل

تحت حساب شراء عقار له بمقتضى الاتفاق

---

2ـ عند سداد هذا المبلغ نيابة عن العميل يجرى القيد التالى:

2 000 من حـ/ العملاء (أمانات)

2 000 إلى حـ/ مصرف (عملاء)

دفع المبلغ المذكور نيابة عن العميل

تحت حساب شراء عقار له

ونرى أن هذه الطريقة هى المفضلة أو ربما أنها الطريقة الصحيحة التى يجب اتباعها إذ إنها تعمد إلى تجنيب أموال العملاء وحفظها منفصلة عن أموال المنشأة أو مكتب صاحب المهنة، وهذا ما يجب أن يتبع فى الأموال المودعة أمانة لدى الوكيل، كما يجب ألا يستعمل صاحب المهنة أموال أحد العملاء لمصلحة عميل آخر أو لمصلحة نفسه ومنشأته وهذا ما تقضى به اللوائح الصادرة فيما يختص بمهنة المحاسبة والمراجعة.

أما فيما يتعلق بالترحيل إلى الحسابات الفرعية للعملاء (أمانات) بدفتر أستاذ مساعد عملاء (أمانات) أو حساب إجمالى العملاء (أمانات) بدفتر الأستاذ العام فلا يختلف عما هو بالطريقة الأولى.

وفى نهاية الفترة المالية عند تصوير المركز المالى للمنشأة يظهر حـ/ مصرف (عملاء) ضمن جانب الأصول بقائمة المركز المالى، أما حـ/ إجمالى العملاء (أمانات) فيظهر فى جانب الخصوم، ويكون رصيدا الحسابين متساويين، ولكن بالطبع الأول مدين والثانى دائن.

## مثال تطبيقى

فى أول سبتمبر 1990 كان رصيد حـ/ المصرف (جارى) بمنشأة نادر جلال للمحاسبة والمراجعة 30 000 دينار، ورصيد حـ/ المصرف (عملاء) 50 000 دينار، ورصيد حـ/ الخزينة 10 000 دينار. ويتكون رصيد حساب المصرف (عملاء) من مجموع أرصدة حسابات العملاء الآتية:

محلات السلام 20 000 د

شركة الجودة 15 000 د

أحمد خليفة 10 000 د

عادل مدحت 5 000 د

وقد قامت المنشأة بالعمليات التالية خلال شهر سبتمبر:

1 ـ فى 9/1 سددت الإيجار عن شهر سبتمبر وقدره 1000 دينار نقدا، وفى نفس التاريخ سددت رسوم خاصة بمحلات السلام وتبلغ 20 000 دينار بصك على المصرف.

2 ـ فى 9/5 اتفقت مع حسين على مراجعة حساباته نظير أتعاب قدرها 14 000 دينار وقد تسلمت منه صكا بمبلغ 4 500 دينار كأمانة تحت حساب الصرف منها على عملية المراجعة.

3 ـ فى 9/7 استحق على أحد العملاء (شركة العبور) أتعابا قدرها 6 000 دينار سددتها بصك على المصرف.

4 ـ فى 9/10 قامت بسداد رسوم خاصة بالفحص الضريبى نيابة عن شركة الجودة بلغت قيمتها 3 000 دينار بصك على المصرف.

5 ـ فى 9/13 حصلت من محلات السلام أتعاب مستحقة عن خدمات منتهية بلغت 8 000 دينار بصك على المصرف.

6ـ فى 9/20 سددت مبلغ 2 000 دينار بصك على المصرف سداداً لرسوم إجراءات الطعن الخاصة بالعميل أحمد خليفة.

7 ـ فى 9/30 دفعت مرتبات موظفى المنشأة وقدرها 4 000 دينار نقدا كما سحب نادر جلال مبلغ 3 000 دينار من المصرف لمصروفاته الشخصية.

المطلوب:

- تسجيل العمليات السابقة بدفتر النقدية التحليلى والترحيل إلى دفتر أستاذ مساعد العملاء (أمانات).
- إجراء قيود اليومية المركزية اللازمة وتصوير الحسابات التالية بدفتر الأستاذ العام كما تظهر فى 1990/9/30.

حـ/ المصرف (جارى) ـ حـ/ المصرف (عملاء).

حـ/ إجمالى العملاء (أمانات)

---

## الحـــل :

### 1 : التسجيل فى دفتر النقدية التحليلى

## دفتر النقدية التحليلى

### مقبوضات

| مصرف جارى | مصرف عملاء | خزينة | بيان | عملاء أتعاب | عملاء أمانات | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 4 500 | | الى حـ/ حسين | | 4 500 | 9/5 |
| 6 000 | | | إلى حـ/ شركة العبور | 6 000 | | 9/7 |
| 8 000 | | | الى حـ/ محلات السلام | 8 000 | | 9/13 |
| 14 000 | 4 500 | | | 14 000 | 4 500 | |

### مدفوعات

| مصرف جارى | مصرف عملاء | خزينة | بيان | عملاء أمانات | مصروفات | أخرى | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 20 000 | 1 000 | من حـ/ الايجار | 20 000 | 1 000 | | 9/1 |
| | 3 000 | | من حـ/ محلات السلام | 3 000 | | | 9/1 |
| | 2 000 | | من حـ/ شركة الجودة | 2 000 | | | 9/10 |
| | | | من حـ/ أحمد خليفة | | | | 9/20 |
| | | 4 000 | من حـ/ المرتبات | | 4 000 | | 9/30 |
| 3 000 | | | من حـ/ المسحوبات | | | 3 000 | 9/30 |
| 3 000 | 25 000 | 5 000 | | 25 000 | 5 000 | 3 000 | |

ملحوظة : اكتفينا فى تصوير هذا الدفتر بالخانات التحليلية الضرورية لهذا المثال

## 2 : الترحيل إلى دفتر أستاذ مساعد العملاء (أمانات)

### حـ/ محلات السلام

| منه | | | له | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 20 000 | الى حـ/ مصرف جارى | 9/1 | 20 000 | رصيد | 9/1 |
| 20 000 | | | 20 000 | | |

### حـ/ شركة الجودة

| منه | | | له | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 3 000 | الى حـ/ مصرف جارى | 9/10 | 15 000 | رصيد | 9/1 |
| 12 000 | رصيد | 9/30 | | | |
| 15 000 | | | 15 000 | | |

### حـ/ أحمد خليفة

| منه | | | له | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 2 000 | الى حـ/ مصرف جارى | 9/20 | 10 000 | رصيد | 9/1 |
| 8 000 | رصيد | 9/30 | | | |
| 10 000 | | | 10 000 | | |

حـ/ عادل مدحت

| المبلغ | البيان | التاريخ | المبلغ | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| 5 000 | رصيد | 9/30 | 5 000 | رصيد | 9/1 |
| 5 000 | | | 5 000 | | |

حـ/ حسين

| المبلغ | البيان | التاريخ | المبلغ | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| 4 500 | رصيد | 9/30 | 4 500 | من حـ/ مصرف جارى | 9/5 |
| 4 500 | | | 4 500 | | |

## 3ـ إجراء قيود اليومية المركزية

من مذكورين

14 000 حـ/ المصرف (جارى)

4 500 حـ/ المصرف (عملاء)

إلى مذكورين

14 000 حـ/ إجمالى العملاء (أتعاب)

4 500 حـ/ أجمالى العملاء (أمانات)

مجموع جانب المقبوضات بدفتر النقدية عن شهر سبتمبر

| | | |
|---|---|---|
| 1 000 | حـ/ الايجار | |
| 25 000 | حـ/ إجمالى العملاء (أمانات) | |
| 4 000 | حـ/ المرتبات | |
| 3 000 | حـ/ المسحوبات | |
| | 3 000 | حـ/ المصرف (جارى) |
| | 25 000 | حـ/ المصرف (عملاء) |
| | 5 000 | حـ/ الخزنية |

من مذكورين

حـ/ الايجار 1 000

حـ/ إجمالى العملاء (أمانات) 25 000

حـ/ المرتبات 4 000

حـ/ المسحوبات 3 000

إلى مذكورين

حـ/ المصرف (جارى) 3 000

حـ/ المصرف (عملاء) 25 000

حـ/ الخزنية 5 000

مجموع جانب المدفوعات بدفتر النقدية عن شهر سبتمبر

## 4 ـ الترحيل إلى الحسابات الإجمالية بدفتر الأستاذ العام

حـ/ المصرف (جارى)

| المبلغ | البيان | التاريخ | المبلغ | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| 30 000 | رصيد | 9/1 | 3 000 | من حـ/ المسحوبات | 9/30 |
| 14 000 | إلى حـ/ إجمالى عملاء أتعاب | 9/30 | 41 000 | رصيد | 9/30 |
| 44 000 | | | 44 000 | | |

حـ/ المصرف (عملاء)

| المبلغ | البيان | التاريخ | المبلغ | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| 50 000 | رصيد | 9/1 | 25 000 | من حـ/ إجمالى عملاء أمانات | 9/30 |
| 4 500 | إلى حـ/ اجمالى عملاء أمانات | 9/30 | | | |
| | | | 29 500 | رصيد | 9/30 |
| 54 500 | | | 54 500 | | |

## حـ/ إجمالى العملاء (أمانات)

| المبلغ | البيان | التاريخ | المبلغ | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| 25 000 | إلى حـ/ مصرف عملاء | 9/30 | 50 000 | رصيد | 9/1 |
| 29 500 | رصيد | 9/30 | 4 500 | من حـ/ مصرف عملاء | 9/30 |
| 54 500 | | | 54 500 | | |

## حـ/ الخزينة

| المبلغ | البيان | التاريخ | المبلغ | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| 10 000 | رصيد | 9/1 | 5 000 | من مذكورين | 9/30 |
| | | | 5 000 | رصيد | 9/30 |
| 10 000 | | | 10 000 | | |

### *التعليق على الحل:*

1 ـ يمثل رصيد حـ/ إجمالى العملاء (أمانات) وقدره 29500 دينار مجموع أرصدة الحسابات الفرعية للعملاء بدفتر أستاذ مساعد (عملاء أمانات) وبيانها كالآتى:

| الحساب | المبلغ | |
|---|---|---|
| حـ/ شركة الجودة | 12 000 | رصيد دائن |
| حـ/ أحمد خليفة | 8 000 | " " |
| حـ/ عادل مدحت | 5 000 | " " |
| حـ/ حسين | 4 500 | " " |
| المجموع | 29 500 | |

2ـ يستخدم هذا التطابق بين مجموع الأرصدة الفرعية للعملاء (أمانات) بدفتر الأستاذ المساعد والرصيد الإجمالى للعملاء (أمانات) بدفتر الأستاذ العام فى التأكد من صحة عملية التسجيل والترحيل وكذلك فى مطابقة دفاتر اليومية المساعدة واليومية المركزية. وتعتبر هذه المطابقة نوعا من الرقابة الداخلية المحاسبية، لذلك يطلق على الحساب الإجمالى حساب مراقبة Control Account كما سبقت الإشارة.

## ثانيا : المدفوعات بواسطة المنشأة نيابة عن العملاء

تقوم منشآت المهن الحرة أحيانا بدفع مبالغ من أموالها الخاصة نيابة عن العملاء Disbursements on Behalf of Clients لأداء بعض الخدمات التى تقتضيها طبيعة الاتفاق المبرم معهم. ومثال ذلك قيام المحامى بسداد الرسوم القضائية اللازمة لرفع الدعاوى نيابة عن عملائه، أو رسوم تسجيل العقارات المشتراه لحسابهم. وليس من الضرورى ان يقوم العميل بدفع مبالغ نقدية للمنشأة المهنية كأمانة للصرف منها على الخدمات المتفق عليها.

ويجب التفرقة فى هذا الخصوص بين حالتين:

(أ) حالة وجود أموال مودعة من العملاء كأمانة، ففى هذه الحالة تتم المعالجة المحاسبية للمدفوعات نيابة عن العملاء بخصمها من هذه الأموال عن طريق مصرف (عملاء) كما سبق أن أوضحنا فى البند «أولاً».

(ب) حالة عدم وجود أموال مودعة من العملاء كأمانة، وهى الحالة المعنية فى البند (ثانياً) أعلاه، وفى هذه الحالة توجد طريقتان لمعالجة المدفوعات نيابة عن العملاء فى دفاتر المنشأة المهنية كما يلى:

### الطريقة الأولى:

1 ـ يجعل حساب العميل أو العملاء (أتعاب) مدينا بقيمة المبلغ الذى دفعته المنشأة نيابة عنه، ويكون حساب المصرف (جارى) أو الخزينة دائنا وذلك عند دفع المبلغ، ويكون القيد كالآتى:

من حـ/ العملاء (أتعاب)

إلى حـ/ المصرف (جارى) / الخزينة

إثبات المبالغ المسددة نيابة عن العملاء

2 ـ عند مطالبة العميل بقيمة الأتعاب المتفق عليها بعد تأدية الخدمة، يضاف الى فاتورة الأتعاب فى بند مستقل قيمة المدفوعات التى سددتها المنشأة نيابة عنه والتى سبق تحميله بها فى القيد السابق. ويجرى قيد لإثبات الأتعاب المستحقة فقط، كما يلى:

من حـ/ العملاء (أتعاب)

إلى حـ/ الأتعاب

إثبات قيمة الأتعاب المستحقة على العميل

3 ـ عند تحصيل المبالغ المستحقة على العملاء أو جزء منها يجرى القيد التالى:

من حـ/ المصرف (جارى) / الخزينة

إلى حـ/ العملاء (أتعاب)

إثبات المبالغ المحصلة من العملاء بصك أو نقدا.

## الطريقة الثانية

1 ـ يفتح حساب مستقل للمدفوعات نيابة عن العملاء يجعل مدينا بقيمة المبالغ التى تدفعها المنشأة نيابة عن عملائها مع جعل حساب المصرف (جارى) أو حساب الخزينة دائنا بقيمتها. فعند دفع أى مبلغ نيابة عن عميل ما يكون القيد كالآتى:

من حـ/ مدفوعات نيابة عن العملاء

إلى حـ/ المصرف (جارى) / الخزينة

2 ـ عند محاسبة العميل فى نهاية إتمام الخدمة يجعل حـ/ العميل (أتعاب) مدينا بقيمة هذه المدفوعات، وحـ/ مدفوعات نيابة عن العميل دائناً، حيث يتم إرسال الفاتورة للعميل بقيمة الأتعاب والمدفوعات نيابة عنه، ويكون القيد كالآتى:

من حـ/ العملاء (أتعاب)

إلى مذكورين

حـ/ مدفوعات نيابة عن العملاء

حـ/ الأتعاب

تحميل العملاء ......... قيمة المدفوعات والأتعاب

3ـ يكون قيد التحصيل من العملاء كما هو بالطريقة الأولى تماما

ويفضل اتباع الطريقة الثانية من أجل تحقيق الرقابة الداخلية على مدفوعات المنشأة نيابة عن عملائها، حيث يتم الفصل بين المبالغ المستحقة على العملاء كأتعاب والمبالغ المستحقة عليهم للمنشأة نظير مدفوعات تمت نيابة عنهم ولحسابهم. ولذلك أضفنا خانة تحليلية فى دفتر النقدية التحليلى ـ راجع الشكل (2-1) لغرض إثبات المدفوعات التى يقوم بها صاحب المهنة نيابة عن عملائه. فخصصنا خانة فى جانب المدفوعات وخانة مماثلة فى جانب المقبوضات تحت مسمى «مدفوعات نيابة عن العملاء».

ويمثل رصيد حـ/ مدفوعات نيابة عن العملاء قيمة المبالغ التى دفعت فعلا ولم تحمل بعد على حسابات العملاء لعدم إرسال فواتير لهم حتى تاريخ إعداد قائمة المركز المالى (الميزانية) ويظهر الرصيد المدين لهذا الحساب فى نهاية الفترة المالية فى جانب الأصول ضمن الأصول المتداولة بقائمة المركز المالى.

وفى نهاية الفترة المالية يجب إجراء فحص للمبالغ المكونة لحساب مدفوعات نيابة عن العملاء من أجل التعرف على المبالغ التى ليس من الممكن تحصيلها لأى سبب من الأسباب أو التى يحتمل عدم تحصيلها. وتكون المعالجة المحاسبية كما يلى:

(أ ) حالة استحالة تحصيل المدفوعات نيابة عن العملاء، وهنا يتم اعتبارها ديون معدومة بالقيد التالى:

من حـ/ ديون معدومة

الى حـ/ مدفوعات نيابة عن العملاء

ثم يقفل حـ/ ديون معدومة فى نهاية السنة المالية بترحيل رصيده إلى حـ/ الإيرادات والمصروفات بالقيد الآتى:

من حـ/ الإيرادات والمصروفات

إلى حـ/ ديون معدومة

إقفال حـ/ الديون المعدومة

(ب) حالة احتمالية عدم تحصيل مبالغ من المدفوعات نيابة عن العملاء، وفى هذه الحالة يتم تكوين مخصص للديون المشكوك فيها للمدفوعات المحتمل عدم تحصيلها، وذلك بالقيد الآتى:

من حـ/ الإيرادات والمصروفات

إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها

تكوين مخصص للديون المشكوك فيها يخص المدفوعات نيابة عن العملاء.

ويجب ملاحظة أن رصيد حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها يظهر مطروحاً من رصيد المدفوعات نيابة عن العملاء بعد استبعاد الديون المعدومة منها، وذلك بقائمة المركز المالى للمنشأة.

## ثالثا: الأتعاب

لاجدال فى أن الأتعاب التى تتقاضاها المنشأة من العملاء نظير الخدمات المقدمة لهم، تعتبر المصدر الرئيسى لإيرادات النشاط المهنى، ومن المعلوم أن هذه الأتعاب نتاج الجهد الشخصى والفكرى والخبرة العلمية والعملية لأصحاب المهن الحرة. وهذه الأتعاب يتم الاتفاق عليها مقدما بين المنشأة والعملاء فى صورة عقد أوارتباط أداء الخدمة ذات العلاقة.

وعند إيضاح المعالجة المحاسبية لهذه الأتعاب يفضل التفرقة بين نوعين منها:

### (أ) الأتعاب المحصلة مقدما

يقوم العميل فى بعض الأحيان بسداد جزء من الأتعاب المتفق عليها مع المنشأة المهنية مقدما، ويتم قيد الأتعاب المحصلة مقدما من العملاء بدفتر النقدية التحليلى فى جانب المقبوضات تحت خانة مصرف (جارى) أو خزينة، كما تدون نفس القيمة فى نفس الجانب تحت خانة عملاء (أتعاب) وترحل هذه الأتعاب أولاً بأول إلى حساب العملاء بدفتر الأستاذ المساعد (عملاء أتعاب). وفى نهاية كل فترة زمنية معينة يجرى قيد إجمالى باليومية المركزية كالآتى:

من حـ/ مصرف (جارى) / خزينة

إلى حـ/ إجمالى العملاء (أتعاب)

قيمة الأتعاب المحصلة مقدما من العملاء

وعند محاسبة العميل بعد إتمام الخدمة المتفق عليها، تستخرج فاتورة بإجمالى الأتعاب المستحقة ويستنزل منها قيمة الأتعاب المحصلة مقدماً لتحديد الصافى المستحق على العميل. ويتم إثبات القيمة الإجمالية بيومية الأتعاب وترحل هذه القيمة أولاً بأول الى حساب العميل بدفتر أستاذ العملاء (أتعاب). وفى نهاية كل فترة زمنية معينة، يجرى القيد الإجمالى الآتى:

من حـ/ إجمالى العملاء (أتعاب)

إلى حـ/ الأتعاب

إثبات إجمالى الأتعاب المستحقة على العملاء

وعند قيام العميل بسداد صافى الأتعاب المستحقة عليه بعد إرسال الفاتورة له، يتم إثبات المبلغ المحصل منه بدفتر النقدية التحليلى فى جانب المقبوضات تحت خانه مصرف (جارى) أو خزينة، كما تقيد القيمة تحت خانة عملاء (أتعاب) بنفس الجانب، وترحل هذه القيمة أولاً بأول لحساب العملاء بدفتر أستاذ مساعد العملاء (أتعاب). وفى نهاية الفترة الزمنية المحددة، يتم إثبات القيد الإجمالى الآتى:

من حـ / مصرف (جارى)/ خزينة

الى حـ / إجمالى العملاء أتعاب

إثبات باقى الأتعاب المحصلة من العملاء

## (ب) الأتعاب المستحقة على العملاء بعد إتمام الخدمة

يستخدم فى حالة الأتعاب المستحقة على العملاء بعد تأدية الخدمة دفتر يومية الأتعاب سالف البيان. فعند الأنتهاء من تأدية الخدمة المتفق عليها تقوم المنشأة بتحرير فاتورة بقيمة الأتعاب المستحقة على العميل وإرسالها له، وتثبت قيمتها بيومية الأتعاب، ثم ترحل القيمة إلى حساب العميل بدفتر أستاذ العملاء (أتعاب)، وفى نهاية كل فترة زمنية محددة يجرى قيد بإجمالى الأتعاب المستحقة فى اليومية المركزية كالآتى:

من حـ / إجمالى العملاء (أتعاب)

الى حـ / الأتعاب

إثبات إجمالى الأتعاب المستحقة على العملاء

---

وعند قيام العميل بسداد الأتعاب المستحقة عليه بصك أو نقدا، يثبت هذا السداد بدفتر النقدية التحليلى فى جانب المقبوضات تحت خانة مصرف (جارى) أو خزينة، كما تدون نفس القيمة تحت خانة عملاء (أتعاب) بنفس الجانب.

كما يرحل المبلغ المسدد مباشرة من دفتر النقدية التحليلى إلى أستاذ مساعد عملاء (أتعاب). وفى نهاية الفترة الزمنية المحددة يجرى القيد الإجمالى الآتى:

من حـ / مصرف (جارى) الخزينة

الى حـ / إجمالى العملاء (أتعاب)

إثبات الأتعاب المحصلة من العملاء

## مثال تطبيقى

فيما يلى بعض العمليات التى تمت بمكتب عادل حسن للاستشارات الهندسية خلال شهر أبريل 1991:

فى 4/1 سدد بصك مبلغ 1 000 دينار نيابة عن عميله هانى سعيد

فى 4/10 دفع بصك مبلغ 1 300 دينار نيابة عن شركة الفاتح نظير اجراء رسوم هندسية لها.

فى 4/15 تمت الخدمة المتفق عليها مع العميل هانى سعيد واستخرجت فاتورة رقم 24 شاملة أتعاب قيمتها 2 000 دينار بالإضافة إلى المدفوعات المسددة نيابة عنه.

فى 4/20 بلغت الأتعاب المستحقة على شركة الفاتح نظير خدمات منتهية 2400 دينار، تم ارسال فاتورة برقم 25 بإجمالى المستحق عليها.

فى 4/25 تم دفع مبلغ 1 700 دينار لحساب العميل عماد مفتاح نظير سداد رسوم نيابة عنه.

فى 4/28 حصل بصك إجمالى الفاتورة رقم 24 المستحقة على العميل هانى سعيد.

فى 4/30 حصل أتعابا مقدمة قيمتها 2 000 دينار بإيصال رقم 11 من شركة النصر نظير الاتفاق على أداء خدمة هندسية لها.

المطلوب:

إثبات العمليات السابقة بالدفاتر والحسابات الخاصة بمكتب عادل حسن علماً بأنه يتبع الطريقة المركزية فى إمساك الدفاتر.

# الحـــل

1 : التسجيل فى اليوميات المساعدة

## دفتر النقدية التحليلى

| مصرف جارى | مصرف عملاء | خزينة | بيان | تفاصيل المدفوعات: عملاء أتعاب | تفاصيل المدفوعات: مدفوعات نيابة عن العملاء | تفاصيل المدفوعات: عملاء أمانات | التاريخ | مصرف جارى | مصرف عملاء | خزينة | بيان | تفاصيل المدفوعات: مدفوعات نيابة عن العملاء | تفاصيل المدفوعات: عملاء أمانات | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 3 000 | | | الى حـ/ هانى سعيد | 2 000 | 1 000 | | 4/28 | 1 000 | | | من حـ/ م نيابة عن العملاء (هانى سعيد) | 1 000 | | 4/1 |
| | | 2 000 | إلى حـ/ شركة النصر | 2 000 | | | 4/30 | 1 300 | | | من حـ/ م نيابة عن العملاء (شركة الفاتح) | 1 300 | | 4/10 |
| | | | | | | | | 1 700 | | | من حـ/ م نيابة عن العملاء (عماد مفتاح) | 1 700 | | 4/25 |
| 3 000 | | 2 000 | | 4 000 | 1 000 | | | 4 000 | | | | 4 000 | | |

## يومية الاتعاب

| إجمالى | أتعاب | مدفوعات عن العملاء | بيان | رقم الفاتورة | رقم صفحة الأستاذ | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 3 000 | 2 000 | 1 000 | من حـ/ هانى سعيد | 24 | | 4/15 |
| 3 700 | 2 400 | 13 00 | من حـ/ شركة الفاتح | 25 | | 4/20 |
| 6 700 | 4 400 | 2 300 | | | | |

## 2ـ الترحيل إلى دفتر أستاذ مساعد العملاء (أتعاب)

### حـ/ هاني سعيد

| إجمالى | أتعاب | مدفوعات | بيان | التاريخ | إجمالى | أتعاب | مدفوعات | بيان | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 000 | | 1 000 | إلى حـ/ مصرف جارى | 4/1 | 3 000 | 2 000 | 1 000 | من حـ/ مصرف جارى | 4/28 |
| 2 000 | 2 000 | | إلى حـ/ الأتعاب | 4/24 | | | | | |
| 3 000 | 2 000 | 1 000 | | | 3 000 | 2 000 | 1 000 | | |

### حـ/ شركة الفاتح

| إجمالى | أتعاب | مدفوعات | بيان | التاريخ | إجمالى | زتعاب | مدفوعات | بيان | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 300 | | 1 300 | إلى حـ/ مصرف جارى | 4/10 | 3 700 | 2 400 | 1 300 | رصيد | 4/30 |
| 2 400 | 2 400 | | إلى حـ/ الأتعاب | 4/20 | | | | | |
| 3 700 | 2 400 | 1 300 | | | 3 700 | 2 400 | 1 300 | | |

### حـ/ شركة النصر

| إجمالى | أتعاب | مدفوعات | بيان | التاريخ | إجمالى | أتعاب | مدفوعات | بيان | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 2 000 | 2 000 | | رصيد | 4/30 | 2 000 | 2 000 | | من حـ/ الخزينة | 4/30 |
| 2 000 | 2 000 | | | | 2 000 | 2 000 | | | |

## 3 ــ إجراء القيود الإجمالية باليومية المركزية فى 4/30

4 000 من حـ / مدفوعات نيابة عن العملاء

4 000 الى حـ/ مصرف (جارى)

إثبات إجمالى المدفوعات نيابة عن العملاء خلال شهر أبريل

2 300 من حـ / إجمالى العملاء (أتعاب)

2 300 إلى حـ / مدفوعات نيابة عن العملاء

تحميل العملاء دفعه بما تم دفعه عنهم عن الخدمات المنتهية

وصدر عنها فواتير أتعاب خلال شهر أبريل

4 400 من حـ / اجمالى العملاء (اتعاب)

4 400 الى حـ / الأتعاب

إثبات الأتعاب المستحقة على العملاء عن خدمات منتهية خلال شهر أبريل

من مذكورين

3 000 حـ / مصرف جارى

2 000 حـ / الخزينة

5 000 إلى حـ / إجمالى العملاء (أتعاب)

إثبات المتحصلات من العملاء خلال شهر أبريل

## 4ـ الترحيل إلى دفتر الأستاذ العام

### حـ / مدفوعات نيابة عن العملاء

| مبلغ | البيـان | التاريخ | مبلغ | البيـان | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| 4 000 | إلى حـ/ مصرف جارى | 4/30 | 2 300 | من حـ/ إجمالى العملاء | 4/30 |
| | | | 1 700 | رصيد | 4/30 |
| 4 000 | | | 4 000 | | |

### حـ/ إجمالى العملاء (أتعاب)

| إجمالى | أتعاب | مدفوعات | بيان | التاريخ | إجمالى | اتعاب | مدفوعات | بيان | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 2 300 | | 2 300 | إلى حـ/مدفوعات نيابة عن العملاء | 4/30 | 3 000 | 2 000 | 1 000 | من حـ/ مصرف جارى | 4/30 |
| 4 400 | 4 400 | | إلى حـ/ الأتعاب | 4/30 | 2 000 | 2 000 | | من حـ/ الخزينة | 4/30 |
| | | | | | 1 700 | 400 | 1 300 | رصيد | 4/30 |
| 6 700 | 4 400 | 2 300 | | | 6 700 | 4 400 | 2 300 | | |

### حـ/ الأتعاب

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 4 400 | رصيد | 4/30 | 4 400 | من حـ/ إجمالى العملاء (أتعاب) | 4/30 |
| 4 400 | | | 4 400 | | |

*إرشادات على الحل:*

1 ـ لم يقيد بيومية الأتعاب سوى الفواتير التى صدرت عن الخدمات التامة فعلا..

2 ـ رصيد حـ / مدفوعات نيابة عن العملاء يمثل المدفوعات التى قام المكتب بسدادها نيابة عن عميله عماد مفتاح والتى تخص خدمات لم تستكمل بعد.

3 ـ يمثل رصيد الأستاذ حـ / إجمالى العملاء (أتعاب) وقدره 1 700 دينار مجموع أرصدة حسابات العملاء بدفترالأستاذ المساعد وبيانها كما يلى:

| | | |
|---|---|---|
| حـ / شركة الفاتح | 3 700 | رصيد مدين |
| حـ / شركة النصر | 2 000 | رصيد دائن |
| | 1 700 | رصيد مدين |

4 ـ يلاحظ عدم فتح حساب للعميل عماد مفتاح بدفتر الأستاذ المساعد (عملاء أتعاب) حيث لم تتم محاسبته بعد نظرا لعدم الانتهاء من أداء الخدمة المتفق عليها له.

## رابعاً: الخدمات غير التامة

عادة ما تنتهى الفترة المحاسبية للمنشأة المهنية والمتخذة أساسا لقياس نتيجة الأعمال وتصوير المركز المالى ومازالت تباشر أعمالا أو خدمات خاصة ببعض العملاء لم تنته بعد حتى ذلك التاريخ. وهذه الخدمات غير التامة أو غير المنتهية Uncompleted Services تقابل البضاعة فى سبيل الصنع أو تحت التشغيل فى حالة المشروعات الصناعية. ولما كانت المنشأة لا تصدر فواتير بقيمة أتعاب إلا عن الخدمات التى تمت فعلا، لذلك فلا يمكن جعل حساب العميل مدينا بقيمة الأتعاب المستحقة عن الخدمات التى مازالت تحت التنفيذ. ولكن يجب أخذ قيمة هذه الخدمات فى الحسبان عند قياس نتيجة الأعمال نظرا لأن العدالة تقتضى ضرورة تحميل كل فترة محاسبية بما يخصها من إيرادات ومصروفات تطبيقا لقاعدة استقلال الفترات المحاسبية وقاعدة الاستحقاق المتعارف عليها فى محاسبة المنشآت التجارية.

وعلى ذلك كان من الضرورى تقدير قيمة الأتعاب المنشأة عن الجزء من الخدمات التى تمت حتى نهاية الفترة المحاسبية مع توخى الحيطة والحذر عند تقدير قيمة هذا الجزء، وذلك بمراعاة الاحتمالات المتوقعة بالنسبة للأتعاب المتفق عليها مع العميل وإمكانيات قيام العميل بسداد قيمة هذه الأتعاب بالإضافة إلى استبعاد أى خصم ينتظر أن تتنازل عنه المنشأة للعميل.

وتتوقف المعالجة المحاسبية لقيمةالخدمات غير التامة بدفاتر المنشأة على القاعدة التى تتبع فى قياس نتيجة أعمال النشاط المهنى للمنشأة والمركز المالى والتى سوف نتناولها تفصيلا فى الفصل الثالث.

ولكن نود أن نشير هنا إلى أنه فى حالة اتباع القاعدة النقدية (قاعدة الربح النقدى) فلا يلتفت للخدمات غير التامة فى نهاية الفترة ولا يقدر لها قيمة ولا تثبت مطلقا فى الدفاتر.

أما فى حالة اتباع قاعدة الاستحقاق (قاعدة الربح المكتسب) فهنا لا بد من تقديرها وإثباتها فى الدفاتر، وهناك ثلاث طرق للمعالجة المحاسبية:

## الطريقة الأولى: عن طريق حساب الأتعاب

يتم إثبات الخدمات غير التامة فى حـ / الأتعاب فيظهر رصيد أول الفترة فى الجانب المدين لحساب الأتعاب، ورصيد آخر الفترة فى الجانب الدائن من نفس الحساب. وبالتالى يكون قيد الخدمات غير التامة آخر الفترة كالآتى:

من حـ / الخدمات غير التامة آخر الفترة

إلى حـ / الأتعاب

إثبات قيمة الأتعاب عن الجزء غير التام من الخدمات حتى نهاية الفترة

أما فيما يتعلق برصيد الخدمات غير التامة أول الفترة فيتم اقفاله فى حساب الأتعاب بالقيد الآتى:

من حـ / الأتعاب

إلى حـ / الخدمات غير التامة أول الفترة

إقفال رصيد الخدمات غير التامة أول الفترة

ويظهر حـ / الأتعاب على النحو التالى فى ظل هذه الطريقة:

| منه | | | لـه |
|---|---|---|---|
| ×× | إلى حـ/ الخدمات غير التامة أول الفترة | ××× | من حـ/ إجمالى العملاء (أتعاب) مجموع الأتعاب المستحقة خلال الفترة الصادر بها فواتير |
| ×× | إلى حـ/ الإيرادات والمصروفات فى 12/31 (المتمم الحسابى) | ×× | من حـ/ الخدمات غير التامة آخر الفترة |
| ×××× | | ×××× | |

## الطريقة الثانية: عن طريق حساب الإيرادات والمصروفات

يتم إثبات الخدمات غير التامة أول الفترة فى الجانب المدين لحساب الإيرادات والمصروفات، والخدمات غير التامة آخر الفترة فى الجانب الدائن لهذا الحساب. وفى هذه الطريقة يظل حساب الأتعاب متضمنا قيمة الأتعاب عن الخدمات التى تمت فعلا وارسلت بها فواتير للعملاء. وتكون قيود اليومية لإثبات الخدمات غير التامة كالآتى:

من حـ / الإيرادات والمصروفات

إلى حـ / الخدمات غير التامة أول الفترة

إقفال رصيد أول الفترة للخدمات غير التامة

---

من حـ / الخدمات غير التامة آخر الفترة

إلى حـ / الإيرادات والمصروفات

إثبات قيمة الخدمات غير التامة فى نهاية الفترة

---

ويجب مراعاة إظهار رصيد الخدمات غير التامة آخر الفترة ضمن الأصول المتداولة فى قائمة المركز المالى للمنشأة، ونرى أن الطريقة الثانية هى المفضلة فى معالجة الخدمات غير التامة، حتى يظل حـ / الأتعاب مخصصا لإجمالى الأتعاب المستحقة عن الخدمات التامة.

ولإيضاح الطريقة الثانية دعنا نفترض بيانات المثال التالى:

- رصيد حـ / الأتعاب فى 1991/12/31 80 000 دينار

- رصيد حـ / الخدمات غير التامة فى 1990/12/31 15 000 دينار

- هناك أتعاب مستحقة عن خدمات تمت فعلا خلال الفترة قيمتها 20 000 دينار لم تقيد بالدفاتر وقد صدرت بها فواتير للعملاء.

- قدرت قيمة الخدمات غير التامة فى آخر الفترة بمبلغ 25 000 دينار

والمطلوب: بيان أثر هذه البيانات على الحسابات ذات العلاقة فى 1991/12/31

# الحــــل

حـ / الأتعاب

| | | | |
|---|---|---|---|
| 100 000 | إلى حـ/ الإيرادات والمصروفات | 80 000 | من حـ/ إجمالى العملاء (أتعاب)<br>(أتعاب صدرت بها فواتير خلال العام) |
| | | 20 000 | من حـ/ إجمالى العملاء (أتعاب)<br>(أتعاب صدرت بها فواتير غير مقيدة) |
| 100 000 | | 100 000 | |

حـ / الخدمات غير التامة أول الفترة

| | | | |
|---|---|---|---|
| 15 000 | رصيد 1/1 | 15 000 | من حـ/ الإيرادات والمصروفات 12/31 |
| 15 000 | | 15 000 | |

### حـ / الخدمات غير التامة آخر الفترة

| | | | |
|---|---|---|---|
| 25 000 | إلى حـ/ الإيرادات والمصروفات 12/31 | 25 000 | رصيد فى 12/31 (جانب الأصول بالميزانية) |
| 25 000 | | 25 000 | |

### حـ / الإيرادات والمصروفات

### عن الفترة المنتهية فى 1991/12/31

| | | | |
|---|---|---|---|
| 15 000 | إلى حـ/ الخدمات غير التامة أول الفترة 12/31 | | |
| | | 100 000 | من حـ/ الأتعاب |
| | | 25 000 | من حـ/ الخدمات غير التامة آخر الفترة |

### الميزانية

الأصول　　　فى 1991/12/31　　　الخصوم وحقوق الملكية

| | | | |
|---|---|---|---|
| | أصول متداولة | | |
| 25 000 | الخدمات غير التامة آخر الفترة | | |

## الطريقة الثالثة: عن طريق تكوين مخصص للخدمات غير التامة.

قد ترى المنشأة المهنية إمعانا فى تطبيق سياسة الحيطة والحذر أن تكون مخصص خدمات غير تامة يحجز من حساب الإيرادات والمصروفات بكامل القيمة التى قدرت بها هذه الخدمات ويكون قيد تكوين هذا المخصص كما يلي:

من حـ / الإيرادات والمصروفات

الى حـ / مخصص الخدمات غير التامة

تكوين مخصص بقيمة الخدمات غير التامة آخر الفترة

وفى هذه الطريقة يظهر حـ / الخدمات غير التامة آخر الفترة بقائمة المركز المالي ضمن بنود الأصول مطروحا منه مخصص الخدمات غير التامة بنفس القيمة. وغالبا ما تتبع هذه الطريقة فى حالة تطبيق القاعدة المختلطة من القاعدة النقدية والاستحقاق كما سوف نوضحه فى الفصل الثالث. ولتوضيح المعالجة بهذه الطريقة نستخدم بيانات المثال السابق مع افتراض أن المنشأة تقوم بتكوين مخصص لهذه الخدمات يعادل 100٪ من قيمتها المقدرة.

والمطلوب:

إجراء التسويات اللازمة والمتعلقة بالخدمات غير التامة وأثرها على حساب الإيرادات والمصروفات والميزانية فى 1990/12/31، ثم فى 1991/12/31.

## الحــــل

### اولاً: فى 1990/12/31

15 000 من حـ / الخدمات غير التامة

15 000 الى حـ / الإيرادات والمصروفات

اثبات الخدمات التى مازالت فى سبيل الإتمام حتى 1990/12/31

15 000 من حـ / الإيرادات والمصروفات

15 000 الى حـ / مخصص الخدمات غير التامة

تكوين مخصص بما يعادل 100٪ من قيمة هذه الخدمات

حـ / الإيرادات والمصروفات

عن الفترة المنتهية فى 1990/12/31

| | | | |
|---|---|---|---|
| من حـ/ الخدمات غير التامة آخر الفترة | 15 000 | إلى حـ/ مخصص الخدمات غير التامة | 15 000 |

الميزانية

أصول — فى 1990/12/31 — خصوم

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | أصول متداولة | | |
| | | الخدمات غير التامة | 15 000 | |
| | | مخصص الخدمات غير التامة | 15 000 | ..... |

## ثانيا : فى 1991/12/31

15 000 من حـ / الإيرادات والمصروفات

15 000 الى حـ / الخدمات غير التامة أول الفترة

إقفال حـ / الخدمات غير التامة أول الفترة

25 000 من حـ / الخدمات غير التامة آخر الفترة

25 000 الى حـ / الإيرادات والمصروفات

اثبات الخدمات غير التامة حتى 1991/12/31

10 000 من حـ / الإيرادات والمصروفات

10 000 الى حـ / مخصص الخدمات غير التامة

تعديل مخصص الخدمات بما يجعله مساويا 100٪

من قيمة الخدمات التي مازالت تحت التنفيذ حتى 1991/12/31

ويكون الأثر على حـ / الإيرادات والمصروفات والميزانية فى 31 1991/12 على النحو التالى:

حـ / الإيرادات والمصروفات

منـــه — عن السنة المنتهية فى 1991/12/31 — لـــه

| منه | | له | |
|---|---|---|---|
| 15 000 | إلى حـ/ الخدمات غير التامة أول الفترة | 80 000 | من حـ/ الأتعاب |
| 10 000 | إلى حـ/ مخصص الخدمات غير التامة | 25 000 | من حـ/ الخدمات غير التامة آخر الفترة |

الميزانية

فى 1991/12/31

أصول — خصوم

| أصول | | | خصوم | |
|---|---|---|---|---|
| | 25 000 | الخدمات غير التامة | | |
| .... | 25 000 | ـ مخصص الخدمات غير تامة | | |

## خامساً: مصروفات النشاط المهنى

تصنف المصروفات فى المنشآت المهنية كما هو الحال فى جميع أنواع المنشآت الى: مصروفات رأسمالية ومصروفات إيرادية

وبالنسبة للمصروفات الرأسمالية التى تمثل تكلفة اقتناء الأصول الثابتة، فإنها تختلف من منشأة مهنية لأخرى، غير أن الأثاث يعتبر من الأصول الثابتة الموجودة فى جميع المنشآت المهنية، أما غير ذلك فنجد الأدوات والمعدات الجراحية لدى الأطباء، وأجهزة التحليل لدى أطباء التحليل، والآت وأجهزة الاشعة لدى أطباء الأشعة، ولدى منشآت مهنة المحاسبة والمراجعة نجد الآلات الحاسبة والكاتبة وأجهزة الحاسب الالكترونى وهكذا . ويتم احتساب مصروف الإهلاك لهذه الأصول باعتباره عبء على الإيراد كما هو معروف، ويتم تحميله على حساب الإيرادات والمصروفات. كما أن قيود إثبات الأصول الثابتة ومعالجتها محاسبيا لا تخرج عما سبق دراسته فى محاسبة المنشآت التجارية.

وفيما يتعلق بالمصروفات الإيرادية التى تعتبر مصروفات دورية متكررة جارية تنفق من أجل مزاولة النشاط المهنى، فهناك مصروفات إيرادية عامة تشترك فيها جميع المنشآت المهنية كالإيجار والمرتبات والأجور والنور والمياه والتدفئة والقرطاسية والهاتف والبريد والاشتراكات فى المجلات والدوريات العلمية وغيرها . وقد يستلزم مباشرة بعض المهن كالمحاماة والمراجعة السفر والانتقال إلى أماكن بعيدة، مما يترتب فتح حساب لمصروفات السفر والانتقال، وكذلك فى مهنة طبيب الأشعة يخصص حسابا لمصروفات الأفلام المستهلكة فى تصوير الأشعات وهكذا . وخلاصة القول فى هذا الصدد أن معالجة المصروفات الإيرادية من ناحية المفهوم والإثبات والتوجيه المحاسبى تتم بنفس الأسس والمبادئ المحاسبية المطبقة فى المنشآت التجارية والتى سبقت دراستها.

وفى الفصل التالى والأخير فى هذا الجزء سوف نتناول بالتوضيح قياس نتائج الأعمال وتصوير المركز المالى فى منشآت المهن الحرة.

# الفصل الثالث

# قياس نتائج الائعمال والمركز المالى فى منشآت المهن الحرة

### *الأهداف التعليمية*

بعد دراسة هذا الفصل، ينبغى أن تكون قادراً على:

1 ـ تحديد المقصود بالقواعد المتبعة فى قياس نتيجة الأعمال بالمنشآت المهنية.

2 ـ معرفة محتويات حساب الإيرادات والمصروفات فى ظل القواعد الثلاث.

(القاعدة النقدية، قاعدة الاستحقاق، القاعدة المختلطة)

3 ـ تصوير قائمة المركز المالى (الميزانية) فى ظل القواعد الثلاث.

4 ـ تحديد أوجه الشبه والاختلاف فى الحل وفقا لكل قاعدة.

# مقدمة

لاشك أن المحاسبة المالية فى أى منشأة تعتبر نظاما للقياس Measurement والإفصاح Disclosure ، ويرجع ذلك إلى أنها تتضمن قياس العناصر المختلفة المكونة للقوائم المالية مثل الإيرادات والمصروفات والأصول والخصوم، ثم الإفصاح عن نتائج عمليات القياس فى شكل المعلومات التى تحتويها القوائم المالية. ومن الأهداف الرئيسة التى تسعى المحاسبة المالية إلى تحقيقها، هى قياس نتائج الأعمال للوحدة المحاسبية (المنشأة) فى نهاية كل فترة مالية معينة وبيان المركز المالى لها فى نهاية هذه الفترة. ونتناول ذلك فى مجال منشآت المهن الحرة على النحو التالى:

## أولاً: قياس نتيجة الأعمال فى منشآت المهن الحرة

لقد سبقت الإشارة إلى أن صاحب المهنة الحرة ليس تاجراً أو صانعا يستطيع تحديد صافى ربحه أو خسارته بمقابلة تكاليف البيع أو الإنتاج بإيرادات المبيعات المحققة. فالنشاط المهنى يعتمد بصفة رئيسة على الجهد الذهنى والفكرى والخبرة ومن ثم يصعب تقدير قيمة نقدية لهذا الجهد أو الخبرة.

ولهذا يتم قياس نتيجة أعمال المنشأة المهنية فى نهاية كل فترة مالية عن طريق مقابلة الإيرادات التى حصلت عليها نظير أداء نشاطها المهنى ممثلة فى الأتعاب المتفق عليها مع العملاء بالمصروفات والأعباء التى تحملتها فى سبيل ذلك خلال كل فترة مالية. وعلى ذلك يتم تحديد نتيجة أعمال منشآت المهن الحرة بإعداد حساب الإيرادات والمصروفات ويقابل هذا الحساب، حساب المتاجرة والأرباح والخسائر فى المنشآت التجارية. وتقفل فى الجانب المدين منه جميع المصروفات والأعباء الثابتة والخسائر، كما تقفل فى الجانب الدائن منه جميع حسابات الإيرادات والأرباح.فإذا أظهر حساب الإيرادات والمصروفات رصيداً دائنا فإنه يمثل زيادة أو فائض الإيرادات عن المصروفات عن الفترة ويجعل حساب رأس المال دائناً بهذا الرصيد. أما

إذا كان الرصيد النهائى لحساب الإيرادات والمصروفات رصيداً مدينا، فإنه يمثل عجز أو زيادة المصروفات عن الإيرادات ويرحل إلى الجانب المدين من حساب رأس المال.وعموما يتوقف إعداد حساب الإيرادات والمصروفات على القاعدة المتبعة فى إعداده، وهذا ماسنوضحه بعد قليل.

## القواعد التى تتبع فى قياس نتيجة الأعمال

فيما يتعلق بقياس نتائج الأعمال فى منشآت المهن الحرة كالمحاماة والطب والمحاسبة والمراجعة والاستشارات الهندسية وغيرها وذلك كما سلف الذكر فى مقدمة هذا الجزء، توجد اكثر من قاعدة واحدة فى هذا الخصوص، ولكن مهما كانت القاعدة التى تقرر المنشأة اتباعها فإنه يجب عليها أن تتبعها باستمرار من عام لآخر دون تغييرها، إلا إذا استدعت الضرورة مع الإفصاح عن ذلك، وذلك تحقيقا لمبدأ الثبات Consistency المتعارف عليه فى المحاسبة المالية، حيث يعنى اتباع نفس المبادىء والقواعد والسياسات المحاسبية التى سبق استخدامها فى العام الماضى. وبطبيعة الحال، تتمثل القواعد الرئيسة المتبعة فى : القاعدة النقدية، وقاعدة الاستحقاق، والقاعدة المختلطة. وفيما يلى شرح موجز لكل منها:

### 1- القاعدة النقدية (قاعدة الربح النقدى)

تركز هذه القاعدة على توقيت التدفقات النقدية المحصلة (الداخلة) والمدفوعة (الخارجة) وتتطلب هذه القاعدة عند قياس نتيجة أعمال المنشأة فى نهاية الفترة أن يؤخذ فى الاعتبار جميع الإيرادات التى تم تحصيلها فعلاً خلال تلك الفترة، بصرف النظر عما إذا كانت هذه الإيرادات خاصة بخدمات أديت فعلاً خلالها أو متعلقة بخدمات سبق تأديتها فى فترات ماضية أو تخص خدمات سيتم أداؤها فى فترات مستقبلة. وعلى ذلك يراعى عدم الأخذ فى الحسبان البنود التالية عند اتباع هذه القاعدة بخصوص الإيرادات :

1- الأتعاب المستحقة عن خدمات تمت فعلاً وأرسل بها فواتير ولكنها لم تحصل فعلاً خلال الفترة ذات العلاقة.

2- تكلفة الخدمات غير التامة في نهاية الفترة المالية وما يقابلها من أتعاب.

3- لن يظهر ضمن الأصول المتداولة حساب إجمالى العملاء (أتعاب) نظراً لأننا لم نحمل

العملاء بالأتعاب المستحقة، وكذلك حساب الخدمات غير التامة فى آخر الفترة

تقضى هذه القاعدة بتحميل الفترة المالية بجميع المصروفات والأعباء التى دفعت فعلاً خلال الفترة بصرف النظر عن كونها تتعلق بالخدمات التى أديت فعلاً خلال هذه الفترة أو تخص خدمات أديت خلال فترات ماضية أو خدمات سيتم إنجازها خلال فترات مستقبلية وعلى ذلك لا يؤخذ فى الحسبان أية مصروفات أو أعباء مستحقة تخص خدمات أديت فعلاً خلال الفترة.

ومما تقدم يظهر فى حساب الإيرادات والمصروفات فى الجانب الدائن جميع التدفقات النقدية الداخلة ( الإيرادات التى حصلت فعلاً خلال الفترة)، وفى الجانب المدين جميع التدفقات النقدية الخارجة (المصروفات التى دفعت فعلاً خلال الفترة) فالعبرة بالتحصيل والدفع . ونهمل ما قد يكون مستحقاً من المصروفات والإيرادات، أو ما يكون قد دفع مقدماً من المصروفات أو حصل مقدماً من الإيرادات.

ونود أن نلفت النظر إلى أنه فيما يتعلق بالأصول الثابتة يتم احتساب مصروف الإهلاك وتحميله على حساب الإيرادات والمصروفات باعتباره عبئاً. ولا تختلف هذه المعالجة فى حالة اتباع القاعدة النقدية عما هو فى حالة أى من القاعدتين التاليتين. ومما يؤخذ على القاعدة النقدية أن الفائض النقدى لا يدل على الدخل الحقيقى الذى حققته المنشأة المهنية خلال الفترة المحاسبية.

## 2- قاعدة الاستحقاق (قاعدة الربح المكتسب) Accrual Basis

يقصد بقاعدة الاستحقاق الاعتراف وتسجيل المعاملات المالية بمجرد حدوثها وليس عند نقطة تحصيل النقدية أو دفع النقدية. وطبقاً لهذه القاعدة يتم تحميل كل فترة مالية فى حساب الإيرادات والمصروفات بما يخصها من ايرادات أو مصروفات وأعباء سواء تم تحصيلها أو دفعها بالكامل أو لم يتم. وعلى ذلك يجب استبعاد الإيرادات والمصروفات التى حصلت أو دفعت ولكنها تخص فترات مالية لاحقة (إجراء تسويات للمقدمات الخاصة بفترات تالية)، كما يجب إضافة تلك الإيرادات والمصروفات التى تخص الفترة المالية، ولكن لم يتم تحصيلها أو سدادها فعلاً خلال تلك الفترة (اجراء التسويات اللازمة والخاصة بالمستحقات عن الفترة).

وجدير بالذكر فى هذا الصدد أن قاعدة الاستحقاق هى نفس القاعدة العامة المتبعة فى

المنشآت التجارية. وتتسق هذه القاعدة مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها كمبدأ استقلال السنوات المحاسبية (مبدأ الدورية) ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات. لذا عادة ما يشار إلى مفهوم الربح المحاسبى بأنه يؤسس على مقابلة الجهود التى بذلتها المنشأة خلال الفترة (مقاسة بالمصروفات والأعباء) بالمنجزات التى حققتها خلال نفس الفترة (مقيسة بالإيرادات) Matching Efforts With Accomplishment. (١)

## 3- القاعدة المختلطة (قاعدة مشتركة بين الربح النقدى والربح المكتسب)

تعتبر هذه القاعدة مختلطة من القاعدتين السالفتين، وفى حالة اتباع هذه القاعدة يتم قياس الإيرادات على أساس المحصل منها فعلاً خلال الفترة المحاسبية سواء أكانت هذه الإيرادات تخص خدمات تمت خلال تلك الفترة أو فترات سابقة أو تالية. ولاتؤخذ فى الاعتبار الإيرادات المستحقة عن خدمات تمت فعلاً خلال الفترة المطلوب قياس نتيجة أعمالها والتى لم تحصل بعد. وعلي ذلك يظهر فى الجانب الدائن من حساب الإيرادات والمصروفات جميع الإيرادات التى حصلت فعلاً خلال الفترة المعد عنها هذا الحساب.

وفيما يتعلق بقياس المصروفات والأعباء فيتم على أساس ما تستحقه الفترة المحاسبية فعلاً من هذه المصروفات والأعباء سواء دفعت بالكامل أو مازالت مستحقة (لم تدفع) كما تستنزل المصروفات المدفوعة مقدماً والتى تتعلق بخدمات ستؤدى فى فترات محاسبية قادمة. وبناء عليه يظهر فى الجانب المدين من حساب الإيرادات والمصروفات جميع المصروفات والأعباء التى تخص الفترة المعد عنها هذا الحساب ولكن مع الأخذ فى الحسبان ما قد يكون مستحقاً أو مقدماً منها.

وخلاصة القول فى هذا الصدد، أن القاعدة المختلطة تقضى باتباع القاعدة النقدية (الربح النقدى) بالنسبة للإيرادات فقط، وقاعدة الاستحقاق (الربح المكتسب) بالنسبة لعناصر المصروفات والأعباء فقط. وتعتبر القاعدة المختلطة أفضل وأنسب القواعد وبصفة خاصة فى المنشآت التى تمارس المهن الحرة.

---

١- د. يوسف عوض العادلى، د. محمد أحمد العظمة، المحاسبة المالية، المجلد الأول – المحاسبة عن الأصول، منشورات دار السلاسل، الكويت، 1986، ص 95.

## ثانياً : قياس عناصر المركز المالى فى منشآت المهن الحرة

تقوم منشآت المهن الحرة بإعداد قائمة لبيان مركزها المالى فى نهاية كل فترة محاسبية، وتتبع فى إعدادها نفس القواعد المتعارف عليها فى إعداد الميزانيات الخاصة بالمنشآت التجارية، مع اختلاف طبيعة ومسميات بعض العناصر التى تحتويها والتى ترجع إلى طبيعة النشاط المهنى. وبناء على ذلك تظهر جميع الأرصدة المدينة الباقية فى نهاية الفترة وذلك بعد إعداد حساب الإيرادات والمصروفات فى جانب الأصول، فى حين تظهر جميع الأرصدة الدائنة الباقية فى جانب الخصوم، ومعها حساب رأس المال بعد زيادته بفائض الإيرادات عن المصروفات، أو تخفيضه بزيادة المصروفات عن الإيرادات فى تلك الفترة.

ونود أن نذكر فى هذا الصدد بأن قائمة المركز المالى (الميزانية) فى منشآت المهن الحرة تحتوى على كافة عناصر الأصول والخصوم ورأس المال (حقوق الملكية) ولإعداد هذه القائمة، علينا أن نراعى أسس التقويم والتبويب المحاسبى المتعارف عليها بشأن هذه العناصر. ويمكن أن نسلط الضوء بإيجاز على هذه الأسس فى الآتى :

### بالنسبة لعناصر الأصول

1- *الأصول الثابتة* : تظهر بقائمة المركز المالى بالتكلفة الأصلية مطروحاً منها مجمع الإهلاك. وتنحصر الأصول الثابتة عادة فى الأثاث والآلات والأجهزة والأدوات التى يستخدمها المتهنون فى أداء الأعمال المهنية.

2- *الأصول المتداولة* : ومن أمثلتها المصرف (جارى)، المصرف (عملاء)، الخزينة، المدفوعات نيابة عن العملاء، إجمالى العملاء (أتعاب)، الخدمات غير التامة .. الخ. ومن الضرورى مراعاة سياسة الحيطة والحذر عند تقويم هذه الأصول، وذلك عن طريق استبعاد أية مبالغ يثبت استحالة تحصيلها من أرصدة المدفوعات نيابة عن العملاء، وإجمالى العملاء (أتعاب) مثل الديون المعدومة، علاوة على تكوين مخصص للديون المشكوك فى تحصيلها بالنسبة للمبالغ المحتمل عدم تحصيلها فى المستقبل.

كما يجب عند تقويم الخدمات غير التامة فى آخر الفترة، تقدير قيمة الجزء الذى تم انجازه فقط من الخدمات المتفق عليها مع العملاء، والواجب أن تستفيد به الفترة المحاسبية، على أن

يستبعد من هذه القيمة المقدرة أية مسموحات أو تنزيلات محتملة فى الأتعاب أو أى مبلغ يحتمل عدم تحصيله. وفيما يتعلق بالاستثمارات (إن وجدت) علينا أن نراعى تقويمها بقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل مثلما هو الحال فى المنشآت التجارية، على أن يكون مخصص هبوط أسعار استثمارات فى أوراق مالية فى حالة انخفاض أسعار السوق عن التكلفة.

## أما بالنسبة لعناصر الخصوم ورأس المال

1 ـ الخصوم المتداولة وهى عبارة عن الالتزامات قصيرة الأجل كإجمالى العملاء (أمانات) التى تستحق خلال سنة مالية قادمة.

2 ـ الخصوم طويلة الأجل، وهى الالتزامات التى تستحق بعد أكثر من سنة مالية قادمة، بمعنى بعد فترة طويلة نسبيا مقارنة بالخصوم المتداولة.

3 ـ رأس المال (حقوق الملكية) ويمثل حقوق أصحاب المهن الحرة فى منشأتهم بالإضافة إلى الأرباح المحجوزة أو الاحتياطيات وما شابه ذلك.

وفى حقيقة الأمر سوف تؤثر بلاشك القاعدة المتبعة فى قياس نتيجة الأعمال فى منشآت المهن الحرة، وذلك عند إعداد حساب الإيرادات والمصروفات على ظهور أو عدم ظهور بعض العناصر فى قائمة المركز المالى كما سبق أن أوضحنا وعلى أية حال سنورد فيما يلى بعضا من الأمثلة التطبيقية التى توضح لنا كيفية قياس نتائج الأعمال والمركز المالى فى منشآت المهن الحرة.

### مثال تطبيقى (1)

فى أول سبتمبر 1991 ظهرت الأرصدة الآتية بدفتر الأستاذ العام لمنشأة نادر خليفة لأعمال المحاسبة والمراجعة.

40 000 عملاء (منها 30 000 أتعاب، 10 000 مدفوعات نيابة عن العملاء)

10 000 مصرف جارى 5 000 مصرف عملاء

5 000 عملاء (أمانات)

ولقد تمت العمليات التالية خلال شهر سبتمبر 1991م:

1 ـ سدد مدفوعات نيابة عن أحد العملاء (أمانات) مبلغ 1 000 دينار وذلك بصك على مصرف عملاء.

2 ـ حصل من العملاء مبلغ 30 000 بصكوك منها 25 000 دينار قيمة أتعاب عن خدمات منتهية، 5 000 مدفوعات نيابة عن العملاء.

3 ـ حصل مبلغ 5 000 دينار مقدم أتعاب من أحد العملاء وذلك بصك.

4 ـ بلغت قيمة الفواتير المرسلة للعملاء نظير خدمات منتهية 15 000 دينار أتعاب، 5 000 دينار مدفوعات.

5 ـ استلم صك من أحد العملاء بمبلغ 2 000 دينار كأمانة على ذمة الصرف على مراجعة وفحص حساباته.

6 ـ سدد إيجار المكتب وقدره 1 000 دينار، ومرتبات العاملين بالمكتب وقيمتها 2 000 دينار وذلك بموجب صكوك.

المطلوب:

أ ـ تصوير دفتر النقدية التحليلى وفقا للطريقة المركزية كما يظهر فى 1991/9/30 م.

ب ـ إجراء قيود اليومية المركزية.

جـ ـ تصوير الحسابات التالية كما تظهر بدفتر الاستاذ العام:

حـ/ إجمالى العملاء (أتعاب) حـ/ إجمالى العملاء (أمانات)

حـ/ مصرف عملاء.

## الحــل

### أ: التسجيل بدفتر النقدية التحليلى

| مصرف جارى | مصرف عملاء | خزينة | بيان | تفاصيل المدفوعات: عملاء أتعاب | مدفوعات نيابة عن العملاء | عملاء أمانات | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 30 000 | | | الى حـ/ عملاء أتعاب | 25 000 | 5 000 | | |
| 5 000 | | | الى حـ/ عملاء أتعاب | 5 000 | | | |
| | 2 000 | | الى حـ/ عملاء أمانات | | | 2 000 | |
| 35 000 | 2 000 | | | 30 000 | 5 000 | 2 000 | |

| مصرف جارى | مصرف عملاء | خزينة | بيان | تفاصيل المدفوعات: مدفوعات نيابة عن العملاء | عملاء أمانات | مصرفات أخرى | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 1 000 | | من حـ/ عملاء أمانات | | 1 000 | | |
| 1 000 | | | من حـ/ إيجار | | | 1 000 | |
| 2 000 | | | من حـ/ مرتبات | | | 2 000 | |
| 3 000 | 1 000 | | | | 1 000 | 3 000 | |

## ب ــ القيود الإجمالية باليومية المركزية

| مدين | دائن | البيان |
|---|---|---|
| | | من مذكورين |
| 35 000 | | حـ/ مصرف جارى |
| 2 000 | | حـ/ مصرف عملاء |
| | | الى مذكورين |
| | 35 000 | حـ/ إجمالى عملاء (أتعاب) |
| | 2 000 | حـ/ إجمالى عملاء (أمانات) |
| | | اثبات المتحصلات خلال الشهر |
| | | من مذكورين |
| 1 000 | | حـ/ عملاء (أمانات) |
| 1 000 | | حـ/ إيجار المكتب |
| 2 000 | | حـ/ مرتبات العاملين |
| | | الى مذكورين |
| | 1 000 | حـ/ مصرف عملاء |
| | 3 000 | حـ/ مصرف جارى |
| | | إثبات المدفوعات خلال الشهر |
| 20 000 | | من حـ/ إجمالى العملاء (أتعاب) |
| | | الى مذكورين |
| | 15 000 | حـ/الأتعـــاب |
| | 5 000 | حـ/ مدفوعات نيابة عن العملاء |

# جـ ـ تصوير الحسابات بدفتر الأستاذ العام

### حـ/ اجمالى العملاء (أتعاب)

| أتعاب | مدفوعات | بيان | أتعاب | مدفوعات | بيان |
|---|---|---|---|---|---|
| 30 000 | 5 000 | رصيد 9/1 | 30 000 | 5 000 | من حـ/ مصرف جارى |
| 15 000 | | من مذكورين | 15 000 | | |
| | 10 000 | | | 10 000 | رصيد |
| 45 000 | 15 000 | | 45 000 | 15 000 | |

### حـ/ إجمالى العملاء (أمانات)

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1 000 | الى حـ/ مصرف عملاء | 5 000 | رصيد 9/1 |
| | | 2 000 | من حـ/ مصرف عملاء |
| 6 000 | رصيد 9/30 | | |
| 7 000 | | 7 000 | |

### حـ/ مصرف عملاء

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5 000 | رصيد 9/1 | 1 000 | من حـ/ إجمالى عملاء (أمانات) |
| 2 000 | إلى حـ/ إجمالى عملاء أمانات | | |
| | | 6 000 | رصيد 9/30 |
| 7 000 | | 7 000 | |

## مثال تطبيقى (2)

ظهرت الأرصدة التالية فى ميزان المراجعة لمنشأة التقدم للاستشارات الهندسية وذلك فى 1991/12/31 (الأرقام بالدينارات)

| أرصدة مدينة | أرصدة دائنة | |
|---|---|---|
| | 55 000 | رأس المال |
| 35 000 | 5 000 | أثاث ومجمع الإهلاك |
| 10 000 | 3 000 | أجهزة والالات ومجمع الإهلاك |
| 20 000 | | مصرف (جارى) |
| 15 000 | | مصرف (عملاء) |
| | 15 000 | إجمالى عملاء (أمانات) |
| 12 000 | | إجمالى عملاء (أتعاب) |
| 5 000 | | مدفوعات نيابة عن العملاء |
| 8 000 | | خدمات غير تامة |
| | 8 000 | مخصص خدمات غير تامة |
| 1 000 | | صندوق مصروفات نثرية |
| 6 000 | | مرتبات وأجور |
| 1 000 | | نور وتدفئة |
| 1 500 | | هاتف وبرق |
| 1 000 | | قرطاسية |
| | 32 000 | الأتعاب |
| 2 500 | | المسحوبات |
| 118 000 | 118 000 | |

فإذا حصلت على البيانات الإضافية التالية، عند الجرد فى 1991/12/31:

1 ـ قدرت قيمة الخدمات غير التامة فى 1991/12/31 بمبلغ 12000 دينار.

2 ـ هناك فواتير نور وتدفئة لم تدفع بعد مبلغها 500 دينار

3 ـ هناك إيراد استشارات عن خدمات تامة ومنتهية فى 1991/12/31 لم يصدر عنها فواتير قيمتها 13000 دينار.

4 ـ يحسب إهلاك للأثاث والأجهزة بمعدل 10 ٪، 5 ٪ سنويا على الترتيب وذلك على أساس القسط الثابت.

5 ـ أحد العملاء (أتعاب) مدينا بمبلغ 2 000 دينار أشهر إفلاسه ولا أمل فى تحصيل أى شئ مما عليه.

المطلوب:

(أ ) إعداد حساب الإيرادات والمصروفات عن السنة المنتهية فى 1991/12/31 .

(ب) تصوير قائمة المركز المالى فى 1991/12/31 .

(وذلك طبقا للقواعد الثلاث المتعارف عليها فى قياس نتائج أعمال المنشآت المهنية).

# أولاً : الحل ـ طبقا لقاعدة الربح النقدي

## حـ/ الإيرادات والمصروفات عن السنة
## المنتهية في 1991/12/31 م

| منه | | له | |
|---|---|---|---|
| 6000 | مصروف مرتبات وأجور | 32000 | الأتعاب |
| 1000 | مصروف نور وتدفئة | | |
| 1500 | مصروف هاتف وبرق | | |
| 1000 | مصروف قرطاسية | | |
| 3500 | مصروف إهلاك الأثاث | | |
| 500 | مصروف إهلاك الأجهزة | | |
| 18500 | إلى حـ/ رأس المال (الفائض) | | |
| 32000 | | 32000 | |

## قائمة المركز المالي في 1991/12/31

| أصول | | | خصوم | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | أصول ثابتة | 43 000 | | رأس المال 91/1/1 |
| | 35 000 | الأثاث | | | يضاف إليه: |
| 26 500 | 8 500 | ـ مجمع الإهلاك | 18 500 | | فائض الإيرادات عن المصروفات |
| | 10 000 | الأجهزة والآلات | | 61 500 | |
| 6 500 | 3 500 | ـ مجمع الإهلاك | | 2 500 | ـ المسحوبات |
| 33 000 | | | | | |
| | | أصول متداولة | | 59 000 | رأس المال في 12/31 |
| | 20 000 | مصرف جاري | | | |
| | 15 000 | مصرف عملاء | | 15 000 | إجمالي عملاء (أمانات) |
| | 1 000 | صندوق م. نثرية | | | |
| 41 000 | 5 000 | مدفوعات نيابة عن العملاء | | | |
| 74 000 | | | | 74 000 | |

## *التعليق على الحل:*

1 ـ يلاحظ فى حالة اتباع القاعدة النقدية لن يكون لدينا رصيد لحساب إجمالى العملاء (أتعاب) كما سبقت الإشارة، وبالتالى فإن رصيد حساب رأس المال فى 91/1/1 يكون 43 000 دينار أى

= 55 000 − 12 000 (رصيد إجمالى العملاء «أتعاب»).

= 43 000

2 ـ تم تجاهل جميع التسويات الخاصة بالمستحقات أو المقدمات وكذلك قيمة الخدمات غير التامة فى آخر الفترة، ورصيد الخدمات غير التامة فى أول الفترة ومخصص الخدمات غير التامة، نظرا لأننا نتبع القاعدة النقدية.

## ثانيا: الحل ـ طبقا لقاعدة الربح المكتسب (الاستحقاق).

حـ/ الإيرادات والمصروفات عن السنة المنتهية فى 1991/12/31

| المبلغ | البيان | المبلغ | البيان |
|---|---|---|---|
| 8 000 | خدمات غير تامة أول الفترة | | الأتعاب |
| 6 000 | مرتبات وأجور | | 32 000 رصيد خدمات منتهية |
| 1 500 | نور وتدفئة | | 13 000 أتعاب مستحقة |
| | 1 000 رصيد + 500 المستحق | | |
| 1 500 | هاتف وبرق | 45 000 | |
| 1 000 | قرطاسية | 12 000 | خدمات غير تامة آخر الفترة |
| 3 500 | مصروف إهلاك الأثاث | | |
| 500 | مصروف إهلاك الأجهزة | | |
| 2 000 | ديون معدومة | | |
| 33 000 | إلى ح/ رأس المال (صافى الدخل) | | |
| 57 000 | | 57 000 | |

## *التعليق على الحل:*

يلاحظ فى حالة اتباع قاعدة الاستحقاق أن المنشأة لاتكون مخصص للخدمات غير التامة ومن ثم فإن رصيد رأس المال فى أول الفترة سيضاف إليه رصيد مخصص الخدمات غير التامة الظاهر بميزان المراجعة.

رأس المال 91/1/1

= 55000 + 8000 = 63000 دينار

### قائمة المركز المالى

فى 1991/12/31

أصول — خصوم

| أصول | | | خصوم | | |
|---|---|---|---|---|---|
| أصول ثابتة | | | رأس المال 91/1/1 | 63 000 | |
| الأثاث | 35 000 | | يضاف إليه: | | |
| ـ مجمع الإهلاك | 8 500 | 26 500 | فائض الإيرادات عن المصروفات | 33 000 | |
| الاجهزةوالآلات | 10 000 | | | 96 000 | |
| ـ مجمع الإهلاك | 3500 | 6 500 | ـ المسحوبات | 2 500 | |
| مجموع الأصول الثابتة | | 33 000 | | | |
| أصول متداولة | | | خصوم متداولة | | |
| خدمات غير تامة 12/31 | 12 000 | | إجمالى العملاء (أمانات) | 15 000 | |
| إجمالى العملاء (أتعاب) | 10 000 | | نور وتدفئة مستحقة | 500 | |
| مصرف جارى | 20 000 | | | | 93 500 |
| مصرف عملاء | 15 000 | | | | |
| صندوق م. نثرية | 1 000 | | | | 15 500 |
| مدفوعات نيابة عن العملاء | 5 000 | | | | |
| اتعاب مستحقة | 13 000 | 76 000 | | | |
| مجموع الاصول المتداولة | | 109 000 | | | 109 000 |

# ثالثا: الحل ــ طبقا للقاعدة المختلطة (النقدية والاستحقاق)

## حـ/ الإيرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية فى 1991/12/31

| المبلغ | البيان | المبلغ | البيان |
|---|---|---|---|
| 8 000 | خدمات غير تامة 1/1 | 32 000 | الأتعاب |
| 4 000 | مخصص خدمات غير تامة | 12 000 | خدمات غير تامة 12/31 |
| | | | |
| 10 000 | مخصص العملاء | | |
| 6 000 | مرتبات وأجور | | |
| 1 500 | نور وتدفئة | | |
| 1 000 | رصيد + 500 مستحق | | |
| 1 500 | هاتف وبرق | | |
| 1 000 | قرطاسية | | |
| 3 500 | م. اهلاك الاثاث | | |
| 500 | م. اهلاك الاجهزة | | |
| 2 000 | ديون معدومة | | |
| 6 000 | إلى حـ/ رأس المال | | |
| | فائض الإيرادات عن المصروفات | | |
| 44 000 | | 44 000 | |

## قائمة المركز المالى فى 1991/12/31

**أصول**

| البيان | | |
|---|---|---|
| أصول ثابتة | | |
| الأثاث | 35 000 | |
| ـ مجمع الإهلاك | 8 500 | 26 500 |
| الاجهزةوالآلات | 10 000 | |
| ـ مجمع الإهلاك | 3 500 | 6 500 |
| مجموع الأصول الثابتة | | 33 000 |
| الأصول المتداولة | | |
| خدمات غير تامة 12/31 | 12 000 | |
| ـ مخصص خدمات غير تامة | 12 000 | |
| | | ----- |
| إجمالى العملاء (أتعاب) | 10 000 | |
| ـ مخصص العملاء | 10 000 | ----- |
| مصرف جارى | | 20 000 |
| مصرف عملاء | | 15 000 |
| صندوق م. نثرية | | 1 000 |
| مدفوعات نيابة عن العملاء | | 5 000 |
| | | 74 000 |

**خصوم**

| البيان | | |
|---|---|---|
| رأس المال 1/1 | 55 000 | |
| يضاف إليه: | | |
| فائض الإيرادات عن المصروفات | 6 000 | |
| | 61 000 | |
| ـ المسحوبات | 2 500 | |
| | | 58 500 |
| خصوم متداولة | | |
| إجمالى العملاء (أمانات) | 15 000 | |
| نور وتدفئة مستحقة | 500 | |
| | | 15 500 |
| | | 74 000 |

## مثال تطبيقى (3)

فيما يلى ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر عيادة الطبيبين المتضامنين محمد وعمرو عن السنة المالية المنتهية فى 1990/12/31:

| أرصدة مدينة المبالغ بالدينارات | أرصدة دائنة المبالغ بالدينارات | أسم الحساب |
|---|---|---|
| | 120 000 | رأس المال |
| | | مقسم بين الشركين بالتساوى |
| | 15 000 | حسابات تحت الدفع |
| | 15 000 | مصرف سحب على المكشوف |
| 20 000 | 3 000 | أثاث ومجمع إهلاكه |
| 150 000 | 7 500 | آلات وعدد جراحية ومجمع الإهلاك |
| 66 500 | | مصرف جارى |
| 18 000 | | مصرف عملاء |
| 2 000 | | صندوق مصروفات نثرية |
| | 18 000 | إجمالى عملاء (أمانات) |
| 23 500 | | إجمالى عملاء (أتعاب) |
| | 8 000 | ضرائب مستحقة |
| 15 000 | | تأمين مقدم |
| | 80 000 | اتعاب الفحص بالعيادة |
| | 170 000 | أتعاب عمليات جراحية |
| | 50 000 | أتعاب الفحص الخارجى |
| 11 000 | | إيجار العيادة |
| 2 000 | | إنارة ومياه |

| | دائن | مدين |
|---|---|---|
| مرتبات المساعدين | | 33 000 |
| ديون معدومة | | 3 000 |
| قرطاسية | | 1 500 |
| مصروفات نثرية | | 1 000 |
| عقاقير ومواد طبية | | 46 000 |
| مدفوعات نيابة عن العملاء | | 15 000 |
| مصروفات متنوعة | | 2 500 |
| خدمات غير تامة 1/1 | | 20 000 |
| مسحوبات محمد | | 40 000 |
| مسحوبات عمرو | | 30 000 |
| مخصص الديون المشكوك فيها | 13 500 | |
| | 500 000 | 500 000 |

وقد تبين من عملية الجرد السنوى فى 1990/12/31 البيانات التالية:

1 ـ قدرت الخدمات غيرالتامة آخر الفترة بمبلغ 28000 دينار.

2 ـ يقدر إيجار العيادة السنوى بمبلغ 16000 دينار

3 ـ مرتبات الأطباء المساعدين عن شهر ديسمبر لم تدفع بعد.

4 ـ قدرت قيمة العقاقير والمواد الطبية الباقية فى 12/31 بمبلغ 32000 دينار.

5 ـ مصروف التأمين عن السنة الحالية بلغ 5000 دينار.

6 ـ أحد العملاء (أتعاب) مدينا بمبلغ 1500 دينار ولا أمل فى تحصيله كما يراد رفع مخصص الديون المشكوك فيها إلى 15000 دينار.

7ـ هناك أتعاب عملية جراحية محصلة مقدما مبلغها 20 000 دينار.

8ـ يستخدم الشريكان محمد وعمرو سيارتيهما الخاصة فى أغراض العيادة وقد اتفقا على تحميل العيادة بثلثى مصروفات الصيانة والوقود والإهلاك الخاص بالسيارتين. وقد بلغت مصروفات الصيانة والوقود التى دفعها محمد خلال السنة 4 000 دينار، والتى دفعها عمرو 6 000 دينار، كما أن سيارة محمد مشتراة منذ ثلاث سنوات بمبلغ 20 000 دينار وسيارة عمرو قد اشتراها له والده بمناسبة حصوله على الماجستير منذ سنتين بمبلغ 30 000 دينار (ويقدر معدل الإهلاك لهما 10 ٪ سنويا).

9ـ يقدر معدل إهلاك الأثاث والعدد الجراحية 5٪، 10٪ سنويا على الترتيب.

10ـ اتفق الشريكان على اتباع قاعدة الربح المكتسب فى قياس نتيجة أعمال العيادة.

المطلوب:

أ ـ إعداد حساب الإيرادات والمصروفات للعيادة عن السنة المنتهية فى 1990/12/31.

ب ـ تصوير قائمة المركز المالى للعيادة فى 1990/12/31.

جـ ـ إعادة حل المطلوب (أ ، ب) بافتراض اتباع القاعدة المختلطة.

## أولاً : إجراء قيود التسويات الجردية اللازمة.

| | | |
|---|---|---|
| 1 - 28 000 | | من حـ/ خدمات غير تامة آخر الفترة |
| | 28 000 | إلى حـ/ الايرادات والمصروفات |
| | | إثبات قيمة الخدمات غير التامة فى 12/31 |
| 2 - 5 000 | | من حـ/ مصروف إيجار العيادة |
| | 5 000 | إلى حـ/ مصروف ايجار مستحق |
| | | إثبات قيمة مصروف ايجار مستحق عن الفترة (11000 - 16000) |
| 3 - 3 000 | | من حـ/ مصروف مرتبات المساعدين |
| | 3 000 | إلى حـ/ مصروف مرتبات مستحقة |
| | | إثبات مرتبات شهر ديسمبر التى لم تدفع |
| 4 - 14 000 | | من حـ/ عقاقير ومواد طبية مستهلكة |
| | 14 000 | إلى حـ/ عقاقير ومواد طبية |
| | | تخفيض قيمة العقاقير بالجزء المستهلك منها |
| 5 - 5 000 | | من حـ/ مصروف التأمين |
| | 5 000 | إلى حـ/ مصروف التأمين المقدم |
| | | إثبات قيمة مصروف التأمين الخاص بالفترة |
| 6 - 20 000 | | من حـ/ اتعاب عمليات جراحية |
| | 20 000 | إلى حـ/ اتعاب عملية جراحية محصلة مقدما |
| | | إثبات اتعاب عملية جراحية محصلة مقدما |
| 7 - 1 500 | | من حـ/ الديون المعدومة |
| | 1 500 | إلى حـ/ اجمالى العملاء (أتعاب) |
| | | إثبات قيمة الديون المعدومة فى 12/31 |

8 - 1 500 من حـ/ الإيرادات والمصروفات

1 500 إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها

رفع قيمة المخصص بمبلغ 1 500 دينار

---

9 ـ تحسب مصروفات الانتقال المحملة على حـ/ أ. م العيادة كما يلى:

بالنسبة للشريك محمد

مصروفات الصيانة والوقود للسيارة 4 000

إهلاك السيارة السنوى $20\ 000 \times \frac{10}{100}$ 2 000

6 000

∴ نصيب العيادة منها = $6\ 000 \times \frac{2}{3} = 4\ 000$ دينار

بالنسبة للشريك عمرو

مصروفات الصيانة والوقود = 6 000

اهلاك السيارة السنوى $30\ 000 \times \frac{10}{100} =$ 3 000

9 000

∴ نصيب العيادة منها = $9\ 000 \times \frac{2}{3} = 6\ 000$ دينار

وعلى ذلك يكون نصيب العيادة من مصروفات الصيانة والاهلاك للسيارتين

= 4 000 + 6 000 = 10 000 دينار

ويكون قيد التسوية كما يلى:

10 000 من حـ/ الايرادات والمصروفات

10 000 إلى حـ/ مصروفات السيارتين

تحميل حـ/ أ. م بقيمة مايخص العيادة من مصروفات السيارتين

| البيان | دائن | مدين |
| --- | --- | --- |
| من حـ/ مصروفات السيارتين | | 10 000 |
| إلى مذكورين | | |
| حـ/ شخصى محمد | 4 000 | |
| حـ/ شخصى عمــرو | 6 000 | |
| ترحيل قيمة مصروفات السيارتين للحسابات الشخصية | | |
| من مذكورين | | |
| حـ/ شخصى الشريك محمد | | 40 000 |
| حـ/ شخصى الشريك عمرو | | 30 000 |
| إلى مذكورين | | |
| حـ/ مسحوبات محمد | 40 000 | |
| حـ/ مسحوبات عمــرو | 30 000 | |
| إقفال حسابات المسحوبات فى الحسابات الشخصية للشريكين | | |

## ثانيا:

### حـ/ الإيرادات والمصروفات
### عن السنة المنتهية فى 1990/12/31

| | | | |
|---|---|---|---|
| 20 000 | خدمات غير تامة 1/1 | 80 000 | أتعاب الفحص بالعيادة |
| 16 000 | الإيجار | 150 000 | أتعاب عمليات جراحية |
| 36 000 | مرتبات المساعدين | 50 000 | أتعاب الفحص الخارجى |
| 14 000 | عقاقير ومواد طبية مستهلكة | 28 000 | خدمات غير تامة 12/31 |
| 5 000 | مصروف التأمين | | |
| 4 500 | الديون المعدومة | | |
| 1 500 | مخصص الديون المشكوك فيها | | |
| 10 000 | مصروفات السيارتين | | |
| 1 000 | مصروف اهلاك الاثاث | | |
| 15 000 | مصروف اهلاك العدد الجراحية | | |
| 2 000 | انارة ومياه | | |
| 1 500 | قرطاسية | | |
| 1 000 | م. نثرية | | |
| 2 500 | مصروفات متنوعة | | |
| 178 000 | الى حـ/ شخصى الشريكين | | |
| | محمد 89000 | | |
| | عمرو 89000 | | |
| 308 000 | | 308 000 | |

### الحسابات الشخصية

| محمد | عمرو | بيـــان | محمد | عمرو | بيـــان |
|---|---|---|---|---|---|
| 40 000 | 30 000 | إلى حـ/ المسحوبات | 89 000 | 89 000 | من حـ/ الإيرادات والمصروفات فائض الإيرادات عن المصروفات |
| 53 000 | 65 000 | رصيد 12/31 | 4 000 | 6 000 | من حـ/ مصروفات السيارة |
| 93 000 | 95 000 | | 93 000 | 95 000 | |

# ثالثا:

## قائمة المركز المالى للعيادة فى 1990/12/31

**أصول**

| البيان | | |
|---|---|---|
| **أصول ثابتة** | | |
| أثاث | 20 000 | |
| ـ مجمع الإهلاك | 4 000 | |
| | | 16 000 |
| آلات وعدد جراحية | 150 000 | |
| ـ مجمع الإهلاك | 22 500 | |
| | | 127 500 |
| **أصول متداولة** | | |
| خدمات غير تامة 12/31 | | 28 000 |
| عملاء (أتعاب) | 22 000 | |
| ـ مخصص ديون مشكوك فيها | 15 000 | |
| | | 7 000 |
| مصرف جارى | | 66 500 |
| مصرف عملاء | | 18 000 |
| صندوق م. نثرية | | 2 000 |
| عقاقير ومواد طبية | | 32 000 |
| **أرصدة مدينة أخرى** | | |
| مدفوعات نيابة عن العملاء | 15 000 | |
| تأمين مقدم | 10 000 | |
| | | 25 000 |
| | | 322 000 |

**خصوم**

| البيان | | |
|---|---|---|
| **رأس المال** | | |
| محمد | 60 000 | |
| عمرو | 60 000 | |
| | | 120 000 |
| **الحسابات الشخصية** | | |
| محمد | 53 000 | |
| عمرو | 65 000 | |
| | | 118 000 |
| **خصوم متداولة** | | |
| حسابات تحت الدفع | 15 000 | |
| مصرف سحب على المكشوف | 15a 000 | |
| عملاء (أمانات) | 18 000 | |
| ضرائب مستحقة | 8 000 | |
| | | 56 000 |
| **أرصدة دائنة أخرى** | | |
| مصروف إيجار مستحق | 5 000 | |
| مصروف مرتبات مستحقة | 3 000 | |
| أتعاب محصلة مقدما | 20 000 | |
| | | 28 000 |
| | | 322 000 |

# الحل ـ طبقا للقاعدة المختلطة (الربح النقدى والربح المكتسب)

## حـ/ الإيرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية فى 1990/12/31

| | | | |
|---|---|---|---|
| 20 000 | خدمات غير تامة 1/1 | 80 000 | أتعاب الفحص بالعيادة |
| 28 000 | إلى حـ/ مخصص خدمات غير تامة 12/31 | 170 000 | أتعاب عمليات جراحية |
| 16 000 | الإيجار | 50 000 | أتعاب الفحص الخارجى |
| 36 000 | مرتبات المساعدين | 28 000 | خدمات غير تامة 12/31 |
| 14 000 | عقاقير ومواد طبية | | |
| 5 000 | مصروف التأمين | | |
| 4 500 | ديون معدومة | | |
| 8 500 | مخصص الديون المشكوك فيها | | |
| 10 000 | مصروفات السيارتين | | |
| 1 000 | مصروف اهلاك الاثاث | | |
| 15 000 | مصروف اهلاك آلات والعدد | | |
| 2 000 | انارة ومياه | | |
| 1 500 | قرطاسية | | |
| 1 000 | م. نثرية | | |
| 2 500 | مصروفات متنوعة | | |
| 163 000 | الى حـ/ الحسابات الشخصية | | |
| | محمد 81500 | | |
| | عمرو 81500 | | |
| 328 000 | | 328 000 | |

## حـ/ شخصى الشريكين

| محمد | عمرو | بيان | محمد | عمرو | بيان |
|---|---|---|---|---|---|
| 40 000 | 30 000 | إلى حـ/ المسحوبات | 81 500 | 81 500 | من حـ/ الإيرادات والمصروفات |
| | | | 4 000 | 6 000 | من حـ/ م. السيارة |
| 45 500 | 57 500 | رصيد 12/31 | | | |
| 85 500 | 87 500 | | 85 500 | 87 500 | |

## *التعليق على الحل*

1 ـ يلاحظ أنه فى حالة اتباع القاعدة المختلطة فى إعداد حساب الإيرادات والمصروفات أننا نطبق القاعدة النقدية (الربح النقدى) على الإيرادات لذلك تم الاعتراف بالأتعاب المحصلة مقدما ضمن الإيرادات. كما نطبق قاعدة الاستحقاق (الربح المكتسب) على المصروفات.

2 ـ يتم تكوين مخصص للخدمات غير التامة آخر الفترة بكامل القيمة بالاضافة إلى مخصص للعملاء (الديون المشكوك فيها) بكامل القيمة أيضا نظراً لأن رصيد الخدمات غيرالتامة ورصيد العملاء يمثلان قيمة أتعاب لم تحصل بعد، بالاضافة إلى أننا نعترف بالاتعاب المحصلة فقط كما سبق القول فى حالة اتباع القاعدة المختلطة.

# ثالثا :

## قائمة المركز المالى فى 1990/12/31

| أصول ثابتة | | | رأس المال | | |
|---|---|---|---|---|---|
| أثاث | 20 000 | | محمد | 60 000 | |
| ـ مجمع الأهلاك | 4 000 | | عمرو | 60 000 | |
| | | 16 000 | | | |
| آلات وعدد جراحية | 150 000 | | الحسابات الشخصية | | 120 000 |
| ـ مجمع الاهلاك | 22 500 | | محمد | 45 500 | |
| | | 127 500 | عمرو | 57 500 | |
| مجموع الأصول الثابتة | | 143 500 | | | 103 000 |
| أصول متداولة | | | خصوم متداولة | | |
| خدمات غير تامة | 28 000 | | حسابات تحت الدفع | 15 000 | |
| ـ مخصص خدمات غير تامة | 28 000 | - - - - | مصرف سحب على المكشوف | 15 000 | |
| عملاء (أتعاب) | 22 000 | | عملاء (أمانات) | 18 000 | |
| مخصص عملاء | 22 000 | - - - - | ضرائب مستحقة | 8 000 | |
| مصرف جارى | | 66 500 | | | 56 000 |
| مصرف عملاء | | 18 000 | أرصدة دائنة أخرى | | |
| عقاقير ومواد طبية | | 32 000 | مصروف ايجار مستحق | 5 000 | |
| صندوق م. نثرية | | 2 000 | مصروف مرتبات مستحقة | 3 000 | |
| | | 118 500 | | | 8 000 |
| أرصدة مدينة أخرى | | | | | |
| مدفوعات نيابة عن العملاء | 15 000 | | | | |
| تأمين مقدم | 10 000 | 25 000 | | | |
| | | 287 000 | | | 287 000 |

## مثال تطبيقى (4)

الأرصدة التالية مستخرجة من دفتر الأستاذ العام لأحد المكاتب الهندسية المعمارية فى 1988/12/31 (الارقام بالدينارات).

| 80 000 | آلات وأدوات هندسية | 60 000 | أثاث 50000 سيارات |
|---|---|---|---|
| 50 000 | خدمات غير تامة 1/1 | 218 000 | أتعاب |
| 55 000 | مرتبات الموظفين | 24 000 | مجمع اهلاك آلات وأدوات هندسية |
| 9 000 | مجمع إهلاك الاثاث | 19 000 | مجمع إهلاك السيارة |
| 50 000 | مخصص خدمات غير تامة | 50 000 | مصرف جارى |
| 30 000 | مصرف عملاء | 30 000 | عملاء (أمانات) |
| 10 000 | مصروفات ادارية | 13 000 | عملاء (أتعاب) |
| 39 000 | إيجار | 5 000 | مصروفات السيارة |
| 30 000 | مسحوبات | 3 000 | هاتف وبرق |
| 6 000 | مصروفات قرطاسية | 9 000 | الخزينة |
| 10 000 | مدفوعات نيابة عن العملاء | ؟ ؟ | رأس المال |

وبعد فحص مستندات وسجلات المكتب تبين مايلى فى 1988/12/31:

1 ـ قدرت قيمة الخدمات غير التامة فى 12/31 بمبلغ 60 000 دينار

2 ـ يحسب اهلاك الات وأدوات هندسية والاثاث والسيارة بمعدل 20% ، 10% ، 20% سنويا على التوالى على أساس طريقة القسط الثابت

3 ـ هناك مرتبات شهر ديسمبر لم تدفع بعد قيمتها 5 000 دينار، كما ان الايجار الشهرى للمكتب 3 000 دينار

4 ـ هناك قرطاسية باقية فى 12/31 بلغت 2 500 دينار

5 ـ هناك اتعاب عن عمليات منتهية لم ترسل بشأنها فواتير قيمتها 30 000 دينار

6ـ هناك مبلغ 000 2 دينار مدفوعات نيابة عن العملاء لا أمل فى تحصيله

7ـ يراد تكوين مخصص للديون المشكوك فيها بمعدل 10٪ من العملاء (أتعاب)

8ـ يتم تكوين مخصص الديون (العملاء) المشكوك فيها ومخصص الخدمات غير التامة فى آخر الفترة بمعدل 100٪ فى حالة تطبيق القاعدة المختلطة:

المطلوب:

إعداد حساب الايرادات والمصروفات عن السنة المنتهية فى 88/12/31 ، وقائمة المركز المالى كما تظهر فى ذلك التاريخ، وذلك بافتراض اتباع:

1ـ القاعدةالنقدية 2ـ قاعدة الاستحقاق 3ـ القاعدة المختلطة.

# اولاً: الحل ـ طبقا للقاعدة النقدية

حـ / الإيرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية فى 88/12/31

| | | | |
|---|---|---|---|
| 16 000 | الى حـ/ مصروف اهلاك الات | | |
| 6 000 | الى حـ/ مصروف اهلاك الاثاث | 218 000 | من حـ/ الاتعاب |
| 10 000 | الى حـ/ مصروفات اهلاك السيارة | | |
| 3 500 | الى حـ/ م. قرطاسية | | |
| 2 000 | الى حـ/ مدفوعات عن العملاء معدومة | | |
| 55 000 | الى حـ/ مرتبات الموظفين | | |
| 10 000 | الى حـ/ مصروفات ادارية | | |
| 39 000 | الى حـ/ إيجار | | |
| 5 000 | الى حـ/ مصروفات السيارة | | |
| 3 000 | الى حـ/ هاتف وبرق | | |
| 68 500 | الى حـ/ رأس المال<br>فائض الايرادات عن المصروفات | | |
| 218 000 | | 218 000 | |

*ملاحظات على الحل*

1 ـ لاستخراج رصيد رأس المال يتم طرح مجموع الارصدة الدائنة من مجموع الارصدة المدينة كما يلى:

∴ رأس المال = مجموع الارصدة المدينة ـ مجموع الأرصدة الدائنة

= 437 000 ـ 300 000

= 137 000 دينار

2 ـ تجاهلنا قيمة أرصدة الخدمات غير التامة أول الفترة، ومخصص الخدمات غير التامة، وإجمالى العملاء (أتعاب) نظرا لأننا نطبق القاعدة النقدية.

# قائمة المركز المالى

أصول — فى 88/12/31 — خصوم

**أصول**

| البيان | | |
|---|---|---|
| **أصول ثابتة** | | |
| الات هندسية | 80 000 | |
| ـ مجمع الإهلاك | 40 000 | |
| | | 40 000 |
| الاثاث | 60 000 | |
| ـ مجمع الإهلاك | 15 000 | |
| | | 45 000 |
| السيارة | 50 000 | |
| ـ مجمع الإهلاك | 29 000 | 21 000 |
| | | 106 000 |
| **أصول متداولة** | | |
| مصرف جارى | 50 000 | |
| مصرف عملاء | 30 000 | |
| الخزينة | 9 000 | |
| مدفوعات نيابة عن العملاء | 8 000 | |
| قرطاسية | 2 500 | 99 500 |
| | | 205 500 |

**خصوم**

| البيان | | |
|---|---|---|
| رأس المال | 137 000 | |
| + فائض الدخل | 68 500 | |
| | 205 500 | |
| ـ المسحوبات | 30 000 | |
| | | 175 500 |
| **خصوم متداولة** | | |
| عملاء أمانات | | 30 000 |
| | | 205 500 |

# ثانيا: الحل ـ طبقا لقاعدة الاستحقاق

## حـ/ الايرادات والمصروفات

### عن السنة المنتهية فى 1988/12/31

| | | | |
|---|---|---|---|
| 16 000 | إلى حـ/ م. إهلاك آلات | | |
| 6 000 | إلي حـ/ م. إهلاك الآثاث | 218 000 | من حـ/ الأتعاب |
| 10 000 | إلى حـ/ م. إهلاك السيارة | 30 000 | من حـ/ أتعاب مستحقة |
| 3 500 | إلى حـ/ م. قرطاسية | 60 000 | من حـ/ خدمات غير تامة 12/31 |
| 2 000 | إلى حـ/ مدفوعات عن العملاء معدومة | | |
| 50 000 | إلى حـ/ خدمات غير التامة 1/1 | | |
| 60 000 | الى حـ/ مرتبات | | |
| | 5000 + 55000 | | |
| 36 000 | إلى حـ/ إيجار المكتب | | |
| 1 300 | إلى حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها | | |
| 10 000 | إلى حـ/ مصروفات ادارية | | |
| 5 000 | إلى حـ/ مصروفات السيارة | | |
| 3 000 | إلى حـ/ هاتف وبرق | | |
| 105 200 | إلى حـ/ رأس المال | | |
| | فائض الايرادات عن المصروفات | | |
| 308 000 | | 308 000 | |

## قائمة المركز المالى

### فى 1988/12/31

**أصول**

| البيان | | |
|---|---|---|
| **أصول ثابتة** | | |
| آلات وأدوات | 80 000 | |
| ـ مجمع الإهلاك | 40 000 | |
| | | 40 000 |
| الأثاث | 60 000 | |
| ـ مجمع الإهلاك | 15 000 | |
| | | 45000 |
| السيارة | 50 000 | |
| ـ مجمع الإهلاك | 29 000 | |
| | | 21 000 |
| **أصول متداولة** | | |
| خدمات غير تامة 12/31 | | 60 000 |
| عملاء (أتعاب) | 13 000 | |
| ـ مخصص د. م. فيها | 1 300 | |
| | | 11 700 |
| مصرف جارى | | 50 000 |
| مصرف عملاء | | 30 000 |
| الخزينة | | 9 000 |
| قرطاسية باقية | | 2 500 |
| مدفوعات نيابة عن العملاء | | 8 000 |
| **أرصدة مدينة أخرى** | | |
| إيجار مقدم | 3 000 | |
| أتعاب مستحقة | 30 000 | 33 000 |
| | | 310 200 |

**خصوم**

| البيان | | |
|---|---|---|
| رأس المال | 200 000 | |
| + فائض الإيرادات عن المصروفات | 105 200 | |
| | 305 200 | |
| ـ المسحوبات | 30 000 | |
| | | 275 200 |
| **خصوم متداولة** | | |
| عملاء (أمانات) | 30 000 | |
| مرتبات مستحقة | 5 000 | |
| | | 35 000 |
| | | 310 200 |

رأس المال = مجـ الأرصدة المدينة ـ مجـ الأرصدة الدائنة

= 500 000 - 300 000= 200 000 دينار

يلاحظ أننا لا نكون مخصص للخدمات غير التامة فى حالة اتباع قاعدة الاستحقاق

## ثالثا: الحل ـ طبقا للقاعدة المختلطة

### حـ/ الايرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية فى 1988/12/31

| المبلغ | البيان | المبلغ | البيان |
|---|---|---|---|
| 50 000 | إلى حـ/ الخدمات غير التامة 1/1 | | |
| 16 000 | إلى حـ/ م. إهلاك آلالات | 218 000 | من حـ/ الأتعاب |
| 6 000 | إلي حـ/ م. إهلاك الآثاث | 60 000 | من حـ/ الخدمات غير التامة 12/31 |
| 10 000 | إلى حـ/ م. إهلاك السيارة | 50 000 | من حـ/ مخصص خدمات غير تامة 1/1 |
| 60 000 | إلى حـ/ مرتبات | | |
| 36 000 | إلى حـ/ الإيجار | | |
| 3 500 | إلى حـ/ م. قرطاسية | | |
| 2 000 | إلى حـ/ مدفوعات عن العملاء معدومة | | |
| 60 000 | إلى حـ/ مخصص الخدمات غير التامة12/31 | | |
| 13 000 | إلى حـ/ مخصص العملاء (أتعاب) | | |
| 10 000 | إلى حـ/ مصروفات ادارية | | |
| 5 000 | إلى حـ/ مصروفات السيارة | | |
| 3 000 | إلى حـ/ هاتف وبرق | | |
| 53 500 | إلى حـ/ رأس المال فائض الإيرادات عن المصروفات | | |
| 328 000 | | 328 000 | |

## قائمة المركز المالى

فى 1988/12/31

### أصول

| البيان | | |
|---|---|---|
| **أصول ثابتة** | | |
| آلات وأدوات | 80 000 | |
| ـ مجمع الإهلاك | 40 000 | |
| | | 40 000 |
| الأثاث | 60 000 | |
| ـ مجمع الإهلاك | 15 000 | |
| | | 45 000 |
| السيارة | 50 000 | |
| ـ مجمع الإهلاك | 29 000 | |
| | | 21 000 |
| **أصول متداولة** | | |
| خدمات غير تامة | 60 000 | |
| ـ مخصص خدمات غير تامة | 60 000 | |
| | | - - - - |
| عملاء | 13 000 | |
| ـ مخصص العملاء | 13 000 | |
| | | - - - - |
| مصرف جارى | | 50 000 |
| مصرف عملاء | | 30 000 |
| الخزينة | | 9 000 |
| مدفوعات نيابة عن العملاء | | 8 000 |
| قرطاسية باقية | | 2 500 |
| **أرصدة مدينة أخرى** | | |
| إيجار مقدم | | 3 000 |
| | | 208 500 |

### خصوم

| البيان | | |
|---|---|---|
| رأس المال | 150 000 | |
| + فائض الايرادات عن المصروفات | 53 500 | |
| | 203 500 | |
| ـ المسحوبات | 30 000 | |
| | | 173 500 |
| **خصوم متداولة** | | |
| عملاء (أمانات) | 30 000 | |
| مرتبات مستحقة | 5 000 | |
| | | 35 000 |
| | | 208 500 |

رأس المال = مجـ الأرصدة المدينة ـ مجـ الأرصدة الدائنة

= 500 000 - 350 000 = 150 000 دينار

# خلاصة الجزء الثانى

فى هذا الجزء تعرض القارىء لدراسة النظام المحاسبى فى منشآت المهن الحرة، حيث عرضنا مفهوم النشاط المهنى ومميزاته وكذلك المقومات الرئيسة لمزاولة المهن الحرة، ثم انتقلنا للفصل الاول الذى تناول شرحاً مختصراً للطرق المحاسبية (الإيطالية والفرنسية والإنجليزية و الأمريكية) التى يمكن استخدامها فى منشآت المهن الحرة بالإضافة إلى إيضاح المجموعة الدفترية والتى شملت دفتر النقدية التحليلى ودفتر صندوق المصروفات النثرية ويومية الأتعاب ودفتر أستاذ مساعد العملاء (أتعاب) ودفتر أستاذ مساعد عملاء (أمانات) بالاضافة إلى دفتر اليومية المركزية ودفتر الأستاذ العام.

هذا وقد تضمن الفصل الثانى شرحا وافيا لعمليات منشآت المهن الحرة والتى تنفرد بها دون غيرها من المنشآت، حيث أوضحنا المقصود بالمبالغ المودعة طرف المنشآت المهنية كأمانة للصرف منها نيابة عن العملاء، وكذلك المعالجة المحاسبية لها، والمدفوعات بواسطة المنشآت المهنية نيابة عن العملاء، كما عرضنا كيفية إثبات الأتعاب والتوجية المحاسبى لها، بالإضافة إلى تحديد مفهوم الخدمات غير التامة فى منشآت المهن الحرة وكيفية معالجتها محاسبيا، واختتمنا هذا الفصل بإلقاء الضوء على نوعية المصروفات فى منشآت المهن الحرة.

كما تناولنا فى الفصل الثالث كيفية قياس نتيجة الأعمال وتصوير المركز المالى فى المنشآت المهنية، حيث أبرزنا القواعد التى يمكن اتباعها فى هذا الصدد، والتى تمثلت فى القاعدة النقدية وقاعدة الاستحقاق والقاعدة المختلطة. وإتماما للفائدة، عرضنا أربعة أمثلة تطبيقية بهدف التعرف على كيفية إعداد القوائم المالية فى ظل كل قاعدة فضلا عن أوجه الشبه والاختلاف فيما بينها عند إعداد حساب الإيرادات والمصروفات وكذا قائمة المركز المالى.

# أسئلة للمناقشة

1 ـ ما المقصود بمنشآت المهن الحرة ؟

2 ـ اشرح المقومات الرئيسة الواجب توافرها لمزاولة المهن الحرة ؟

3 ـ وضح مميزات نشاط المهن الحرة ومدى انعكاسها على النظام المحاسبى ؟

4 ـ يختلف تصميم النظام المحاسبى من منشأة مهنية لأخرى، وضح لماذا ؟

5 ـ وضح المجموعة الدفترية فى ظل كل طريقة من الطرق المحاسبية ؟

6 ـ ما هو الهدف من فتح حساب مستقل لاجمالى العملاء بدفتر الاستاذ العام ؟

7 ـ ما المقصود بالمبالغ المودعة من العملاء كأمانة طرف المنشآت المهنية ؟ ولماذا يفضل تخصيص حساب مصرف مستقل لهذه المبالغ ؟

8 ـ وضح المعالجة المحاسبية للمدفوعات التى تقوم المنشأة المهنية بدفعها نيابة عن عملائها ؟

9 ـ ما هو المقصود بالخدمات غير التامة فى مجال المهن الحرة ؟ وما هى طرق معالجتها محاسبيا ؟

10 ـ هل تختلف المعالجة المحاسبية لبنود المصروفات فى المنشآت المهنية عما هو معروف فى المنشآت التجارية ؟

11 ـ لماذا تعتبر المحاسبة نظاما للقياس والتوصيل ؟

12 ـ ما المقصود بالقاعدة النقدية ؟

13 ـ فرق بين قاعدة الاستحقاق والقاعدة المختلطة عند قياس نتائج أعمال المنشأة المهنية ؟

14 ـ لماذا لاتختلف معالجة مصروف الإهلاك فى ظل اتباع القواعد المختلفة ؟

15 ـ هل يتساوى رصيد حساب الإيرادات والمصروفات فى حالة اتباع القاعدة النقدية أو الاستحقاق أو المختلطة ؟ ولماذا ؟

14 ـ وضح أوجه الاختلاف الرئيسة فى عناصر قائمة المركز المالى فى حالة اتباع أى قاعدة من القواعد المتبعة فى قياس نتيجة الأعمال ؟

# تمارين وحالات تطبيقية

1 ـ في أول سبتمبر 1991 ظهرت الأرصدة التالية بدفتر الأستاذ العام لمنشأة صالح سليمان لأعمال المحاسبة والمراجعة:

| | |
|---|---|
| 40 000 | عملاء (منها 30 000 أتعاب، 10 000 مدفوعات) |
| 10 000 | مصرف جارى |
| 5 000 | مصرف عملاء |
| 5 000 | عملاء(أمانات) |

وخلال شهر سبتمبر 1991 تمت العمليات التالية:

1 ـ سدد مدفوعات نيابة عن أحد العملاء (أمانات) مبلغ 1 000 دينار بصك على مصرف (عملاء).

2 ـ متحصلات من عملاء 3 0000 بصكوك منها 25 000 دينار قيمة أتعاب منتهية، 5 000 مدفوعات نيابة عن العملاء.

3 ـ حصل مبلغ 5 000 دينار مقدم أتعاب من بعض العملاء

4 ـ بلغت قيمة الفواتير المرسلة للعملاء نظير خدمات منتهية 15 000 دينار أتعاب، 5 000 دينار مدفوعات.

5 ـ استلم صكا من أحد العملاء بمبلغ 2 000 دينار كأمانة على ذمة الصرف على مراجعة وفحص حساباته.

6 ـ سدد إيجار المكتب وقدره 1 000 دينار، ومرتبات الموظفين بالمكتب وقيمتها 2 000 دينار وذلك بصكوك.

المطلوب :

اولاً: تصوير دفتر النقدية التحليلى (الطريقة المركزية) كما يظهر فى 1991/9/30

ثانيا: اجراء قيود اليومية المركزية.

ثالثا: تصوير الحسابات التالية كما تظهر بدفتر الأستاذ العام.

حـ / إجمالى العملاء (اتعاب) ، حـ / إجمالى العملاء (أمانات)،

حـ / مدفوعات نيابة عن العملاء، حـ / مصرف (جارى)، حـ / مصرف (عملاء).

2 ـ بدأ خالد عمر المحامى أعماله المهنية بافتتاح مكتب لمزاولة مهنة المحاماه بغريان فى أول أبريل 1992 م.

4-1 ـ أودع مبلغ 000 50 دينار فى حساب جارى للمكتب بمصرف الجماهيرية

4-2 ـ أودع مبلغ 000 20 دينار فى خزينة المكتب

4-3 ـ دفع إيجار المكتب وقدره 000 1 دينار نقدا

4-6 ـ حصل المبالغ التالية بصكوك من العملاء تحت حساب أداء خدمات لهم:

شركة الجبل 000 18 دينار

شركة زليتن 000 15 دينار

عادل خليفة 000 10 دينار

4-7 ـ اشترى ادوات قرطاسية للمكتب بمبلغ 000 1 دينار بصك.

4-8 ـ سحب مبلغ 000 2 دينار بصك لايداعها صندوق المصروفات النثرية.

4-9 ـ سدد بالنيابة عن شركة الجبل مبلغ 000 9 دينار قيمة رسوم قضائية.

4-10 ـ دفع رسوم تسجيل خاصة بعادل خليفة وقدرها 000 3 دينار

4-11 ـ استلم صك بمبلغ 10000 دينار من عميله حسين صالح سدادا للفاتورة المرسلة إليه بتاريخ 1992/4/5 بقيمة الاتعاب.

4-20 ـ ورد اليه صك بمبلغ 2 000 دينار من نقابة المحامين نظير قيامه بالدفاع عن بعض المتهمين.

4-25 ـ سدد مبلغ 15 000 دينار بالنيابة عن شركة زليتن نظير رسوم اجراءات الطعن فى نزاع مع مصلحة الضرائب.

4-26 ـ اشترى جهاز حاسب الكترونى للمكتب من شركة العروبة للاجهزة الالية بمبلغ 8 000 دينار وسدد ثمنه بصك.

4-27 ـ استلم صك من شركة زليتن بمبلغ 15 000 دينار نظير اتمام العملية الخاصة بها.

4-30 ـ سدد مرتبات العاملين بالمكتب وقدرها 5 000 دينار من الخزينة، كما سحب مبلغ 5 000 دينار بصك لمصروفاته الشخصية.

المطلوب:

1 ـ تسجيل العمليات السابقة بدفتر النقدية التحليلى طبقا للطريقة المركزية.

2 ـ تصوير حسابات العملاء بدفتر استاذ مساعد العملاء (أمانات).

3 ـ تصوير حـ / اجمالى العملاء (أمانات) كما يظهر بدفتر الأستاذ العام.

3 ـ فيما يلى بعض الأرصدة المستخرجة من دفتر الأستاذ العام لإحدى المكاتب الهندسية عن السنة المالية المنتهية فى 1990/12/31م ( الأرقام بالدينارات) .

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 80 000 | العملاء (أتعاب) | 15 000 | ديون معدومة | 50 000 | مخصص العملاء |
| 6 000 | مخصص خدمات غير تامة | 295 000 | الأتعاب | 50 000 | الأثاث والأجهزة. |
| 126 000 | مرتبات الموظفين | 40 000 | مصروف ايجار المكتب | 5 000 | مجمع إهلاك الأثاث والأجهزة |

وعند الجرد اتضحت البيانات التالية :

1- ان الإيجار الشهرى يبلغ 4 000 دينار، وهناك مرتبات مدفوعة مقدماً للموظفين قيمتها 26 000 دينار.

2- اتضح عند جرد رصيد حساب العملاء (أتعاب) أن هناك دين قيمته 10 000 دينار ليس من الممكن تحصيله.

3- قدرت قيمة الخدمات غير التامة فى آخر العام بمبلغ 8 000 دينار.

4- تقدر نسبة إهلاك الأثاث والأجهزة 10٪ سنوياً.

المطلوب :

1- إعداد الحسابات الختامية للمكتب عن السنة المنتهية فى 1990/12/31م وفقاً للقاعدة المختلطة.

2- بيان أثر البيانات السابقة على قائمة المركز المالى للمكتب كما تظهر فى 1990/12/31م.

*ارشادات الحل :* الفائض النقدى 97 000 دينار.

4- ظهرت الأرصدة التالية بميزان المراجعة لإحدى منشآت المحاسبة والمراجعة فى 1991/12/31 (الأرقام بالدينارات).

35 000 أتعاب إعداد اقرارات ضريبية 50 000 أتعاب عمليات فحص ومراجعة 15 000 مصرف (جارى) 10 000 مصرف (عملاء) 32 000 عملاء (أتعاب) 1 000 صندوق المصروفات النثرية 10 000 عملاء (أمانات) 15 000 مخصص العملاء 5 000 مخصص خدمات غير تامة 800 مصروف إيجار مقدم 3 000 مصروف الإيجار 8 000 مرتبات المساعدين.

فاذا علمت البيانات التالية فى 1991/12/31:

1- الإيجار الشهرى يبلغ 400 دينار

2-اتضح انه لم يقيد ايصال سداد مصروفات مسددة نيابة عن العملاء قيمته 1 500 دينار

3- تبين ان هناك أتعاب مستحقة عن خدمات منتهية قيمتها 5 000 دينار.

4- ليس من الممكن تحصيل أرصدة بعض العملاء (أتعاب) قيمتها 2 000 دينار.

5- قدرت قيمة الخدمات غير التامة فى آخر العام بمبلغ 10 000 دينار

المطلوب :

1- اجراء قيود التسوية اللازمة

2- تصوير الحسابات الختامية للمنشأة باتباع القاعدة المختلطة عن السنة المنتهية فى 1991/12/31 م

3- بيان أثر البيانات السابقة على الميزانية فى 1991/12/31م

مفتاح الحل : الفائض النقدى 55200 دينار

5- اليك بعض الأرصدة المستخرجة من دفتر الأستاذ العام لأحد الأطباء فى 1990/12/31 (الأرقام بالدينارات)

| | | |
|---|---|---|
| خدمات غير تامة 1/1 | | 50 000 |
| إجمالى العملاء ( أتعاب) | | 60 000 |
| ديون معدومة | | 5 000 |
| إجمالى العملاء (أمانات) | 10 000 | |
| مصرف (عملاء) | | 10 000 |
| عدد وآلات جراحية | | 50 000 |
| مخصص خدمات غير تامة | 50 000 | |

فإذا علمت ما يلى :

1- أن الإيجار السنوى يبلغ 000 20 دينار

2- أن رصيد الأتعاب من واقع يومية الأتعاب يبلغ 000 100 دينار

3- قدرت الخدمات غير التامة آخر الفترة بمبلغ 000 80 دينار

4- أن العدد والآلات الجراحية مشتراه فى 1990/7/1 وتقدر نسبة إهلاكها 10 ٪

5- أن مرتبات الأطباء المساعدين المسددة 000 15 دينار والمستحقة 000 3 دينار

المطلوب :

أ – إعداد حساب الإيرادات والمصروفات عن السنة المنتهية فى 1990/12/31 باتباع القاعدة المختلطة

ب – بيان أثر البيانات السابقة على قائمة المركز المالى فى 1990/12/31

6- استخرجت الأرصدة التالية من دفاتر المكتب الهندسى للمهندس نادر خليفة عن السنة المنتهية فى 1990/12/31 م :

| أرصدة مدينة | أرصدة دائنة | |
|---|---|---|
| 50 000 | 10 000 | أثاث ومجمع الإهلاك |
| 140 000 | 66 600 | أدوات هندسية ومجمع الإهلاك |
| 26 000 | | الإيجار |
| 30 000 | | مصروفات إدارية |
| 60 000 | | مصرف (جارى) |
| 20 000 | | مصرف (عملاء) |
| | 125 000 | أتعاب |
| | 20 000 | عملاء (أمانات) |
| 3 000 | | صندوق م. نثرية |
| 1 000 | | مصروفات نثرية |

| | | |
|---|---|---|
| مدفوعات نيابة عن العملاء | | 14 000 |
| نقدية بالخزينة | | 5 000 |
| عملاء (أتعاب) | | 35 000 |
| خدمات غير تامة 1/1 | | 15 000 |
| مخصص الديون المشكوك فيها | 5 400 | |
| قرطاسية | | 10 000 |
| مرتبات العاملين | | 11 000 |
| أوراق تحت الدفع | 43 000 | |
| رأس المال | 150 000 | |
| | 420 000 | 420 000 |

وقد تبين من فحص سجلات ومستندات المكتب في 1990/12/31:

1- قدرت قيمة الخدمات غير المنتهية فى 12/31 بمبلغ 25 000 دينار

2- يحسب إهلاك الأثاث بمعدل 10 ٪ سنوياً، والأدوات الهندسية بمعدل 5 ٪ سنوياً على أساس طريقة القسط الثابت

3- الإيجار الشهرى للمكتب 2 000 دينار، ومرتبات العاملين السنوية 12 000 دينار

4- يراد تكوين مخصص للديون المشكوك فيها بنسبة 20٪

5- تتبع قاعدة الاستحقاق فى قياس نتيجة الأعمال.

المطلوب :

أ – إعداد الحساب الختامى لتحديد نتيجة أعمال المكتب عن السنة المنتهية فى 90/12/31

ب – تصوير قائمة المركز المالى للمكتب فى ذلك التاريخ

7- حصلت على ميزان المراجعة التالى بتاريخ 1988/12/31 لمنشأة عبد الحليم رمضان لأعمال المحاماة (الأرقام بالدينارات)

| منه | له | اسم الحساب |
|---|---|---|
| 10 000 | | إيجار المكتب |
| 15 000 | | مصروفات عمومية |
| | 185 000 | الأتعاب |
| 20 000 | | مرتبات |
| 28 000 | | خدمات غير تامة 1/1 |
| 30 000 | 3 000 | الأثاث ومجمع الإهلاك |
| 17 000 | | مدفوعات نيابة عن العملاء |
| 40 000 | | مصرف (جارى) |
| 5 000 | | مصرف (عملاء) |
| | 5 000 | عملاء (أمانات) |
| 8 000 | | صندوق م. نثرية |
| | 28 000 | مخصص خدمات غير تامة |
| 22 000 | | عملاء (أتعاب) |
| | 22 000 | مخصص العملاء |
| | 7 000 | حسابات تحت الدفع |
| | ؟ ؟ | رأس المال |

وقد تبين من عملية الجرد فى 12/31 ما يلى :

1-قدرت قيمة الخدمات غير التامة فى 12/31 بمبلغ 000 35 دينار.

2- أحد العملاء (أتعاب) مديناً بمبلغ 000 7 دينار أشهر إفلاسه.

3- ضمن المصروفات العمومية ما قيمته 000 3 دينار قرطاسية لم تستخدم.

4- يحسب إهلاك للأثاث بمعدل 10 ٪ سنوياً (على أساس القسط المتناقص).

5- الإيجار الشهرى 000 1 دينار - كما أن رواتب شهرى نوفمبر وديسمبر لم تدفع بعد.

6- هناك ايرادات أتعاب محصلة مقدماً من أحد العملاء لم تقيد قيمتها 000 15 دينار.

7- - تتبع المنشأة القاعدة المختلطة فى قياس نتيجة الأعمال.

المطلوب :

أ - تحديد نتيجة أعمال المنشأة عن السنة المنتهية فى 1988/12/31

ب - تصوير المركز المالى كما يظهر فى 1988/12/31

8- فيما يلى ميزان المراجعة لمكتب عمرو وشريكه نادر للمحاسبة والمراجعة عن السنة المنتهية فى 1991/12/31

| أرصدة مدينة | أرصدة دائنة | اسم الحساب |
|---|---|---|
| 50 000 | | خدمات غير تامة 1/1 |
| | 10 000 | مخصص الديون المشكوك فيها |
| 120 000 | | مصرف (جارى) |
| | 200 000 | الأتعاب |
| 15 000 | | مصرف (عملاء) |
| | 15 000 | عملاء (أمانات) |
| 5 000 | | أجور ومرتبات |
| 2 000 | | مصروفات نثرية |
| 3 000 | | صندوق م. نثرية |

| | | |
|---|---|---|
| الأثاث، مجمع الإهلاك | 10 000 | 24 000 |
| أجهزة وآلات، ومجمع الإهلاك | 5 000 | 30 000 |
| اجمالى العملاء (أتعاب) | | 22 000 |
| نور ومياه وهاتف | | 4 000 |
| قرطاسية | | 5 000 |
| مدفوعات نيابة عن العملاء | | 10 000 |
| مسحوبات عمرو | | 30 000 |
| مسحوبات نادر | | 20 000 |
| رأس المال (بالتساوى) | 100 000 | |
| | 340 000 | 340 000 |

وعند الجرد تم الحصول على المعلومات التالية :

1- قدرت قيمة الخدمات غير التامة فى 91/12/31 بمبلغ 80 000 دينار.

2- هناك أتعاب محصلة مقدماً قيمتها 10 000 دينار.

3- هناك مرتبات مستحقة قيمتها 3 000 دينار، وقرطاسية باقية لم تستخدم بمبلغ 2 000 دينار، ويراد تكوين مخصص للديون المشكوك فيها بنسبة 20 ٪.

4- يحسب إهلاك الأثاث، والأجهزة بمعدل 10 ٪، 15٪ سنوياً على الترتيب .

5- تتبع المنشأة قاعدة الاستحقاق.

المطلوب :

أ – قياس نتيجة أعمال المكتب عن السنة المنتهية فى 1991/12/31

ب – تصوير قائمة المركز المالى فى 1991/12/31

9- الأرصدة التالية مستخرجة من دفاتر المهندس عمرو مصطفى عن السنة المنتهية فى 1990/12/31 (الأرقام بالدينارات) :

100 000 أثاث 300 000 أدوات هندسية 250 000 أتعاب 125 000 مرف (جارى) مصرف (عملاء) 32 000 إيجار 60 000 مرتبات المساعدين 30 000 مجمع إهلاك الأثاث 50 000 مجمع اهلاك أدوات هندسية 25 000 نقدية بالخزينة 25 00 صندوق المصروفات النثرية 75 000 اجمالى العملاء(أمانات) 80 000 إجمالى العملاء (أتعاب)000 22 مدفوعات نيابة عن العملاء 65 00 مصروفات قرطاسية 13 000 مصروفات فوائد 60 000 صرف سحب على المكشوف6 000 مصروفات نثرية 8 000 ديون معدومة 60 000 مسحوبات 50 000 مخصص العملاء (أتعاب) 35 000 خدمات غير تامة أول الفترة 35 000 مخصص خدمات غير تامة.

وقد تبين من فحص المستندات والسجلات فى 12/31ما يلى :

1- قدرت قيمة الخدمات غير التامة فى 12/31 بمبلغ 60 000 دينار

2- الإيرادات المستحقة التى تحققت ولم يخطر بها العملاء حتى الآن بلغت 20 000 دينار

3- يراد تكوين مخصص ديون مشكوك فيها للمدفوعات نيابة عن العملاء بمبلغ 2 000 دينار

4- يحسب إهلاك الأثاث والأدوات الهندسية بمعدل 10٪، 20٪ سنوياً على التوالى

5- هناك ايرادات محصلة مقدماً من العملاء غير مقيدة بمبلغ 25 000 دينار

6- هناك قرطاسية باقية فى 1990/12/31 بلغت 1500 دينار

7- هناك ضرائب مستحقة قيمتها 20 000 دينار عن الفترة

8- أعدم دين على أحد العملاء (أتعاب) قيمته 10 000 دينار ولا أمل فى تحصيله

9- تتبع طريقة القاعدة المختلطة فى قياس نتيجة الأعمال

المطلوب :

أ – إعداد حساب الإيرادات والمصروفات عن السنة المنتهية فى 1990/12/31

ب – تصوير قائمة المركز المالى كما تظهر فى ذلك التاريخ

10- اليك العمليات التى تمت فى مكتب عادل خليفة المحامى خلال شهر يناير 1991:

1-1 بدأ نشاطه فى مزاولة مهنة المحاماة برأس مال قدره 000 50 أودعها فى حساب جارى بمصرف الوحدة

1-3 اشترى قرطاسية بمبلغ 000 1 دينار، ومعدات مكتبية بمبلغ 000 5 دينار وذلك من شركة العروبة على الحساب.

1-5 أصدر صكاً رقم (1) سداداً لإيجار المكتب عن شهر يناير بمبلغ 500 دينار

1-7 أصدر صكاً رقم (2) سداداً لمدفوعات نيابة عن المنشأة الوطنية للتجارة وذلك بمبلغ 2500 دينار

1-8 أتم اجراءات الطعن فى قضية خاصة بعميله عادل فؤاد، وأصدر له فاتورة بالأتعاب المتفق عليها وقيمتها 000 8 دينار

1-10 استلم صكاً من المنشأة الوطنية للتجارة نظير الأتعاب المستحقة عليهابمبلغ 000 5 دينار والمدفوعات نيابة عنها فى 1/7

1/15 ورد صكاً بمبلغ 000 3 دينار من منشأة التقدم مقابل رفع دعوى قضائية لها.

1/20 اتفق مع خالد سالم على قيامه باجراءات تسجيل عقار له مقابل أتعاب قيمتها 000 5 دينار

1/25 أصدر صكاً رقم (3) لتسديد مرتبات العاملين بالمكتب عن شهر يناير بمبلغ 000 1 دينار وقد صرف الصك وسددت المرتبات

1/29 استلم صكاً من خالد سالم مقابل قيامه بالعملية المتفق عليها فى 1/20

المطلوب :

أ – تسجيل العمليات السابقة طبقاً للطريقة المركزية

ب – تصوير الحسابات التالية بدفتر الأستاذ العام :

حـ/ مصرف (جارى) حـ/ اجمالى العملاء (أتعاب)

حـ/الأتعاب

# المراجع


ـ أحمد رجب عبد العال، محمد شوقى بشادى، فى المحاسبة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1981

ـ خيرت ضيف، دراسات فى المحاسبة المالية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1982

ـ دلال صادق بطرس، محاسبة المنشآت المتخصصة، دار الثقافة العربية، القاهرة 1988

ـ عبد المنعم محمود عبد المنعم، دراسات فى المحاسبة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1970

ـ محمد كامل الحاروني، المحاسبة الراقية، الجزء الأول، المجلد الثانى، دار المعارف بمصر، الطبعة التاسعة، 1973

ـ يوسف عوض العادلى، محمد أحمد العظمة، المحاسبة المالية، المجلد الأول، منشورات دار السلاسل، الكويت، 1986

الجزء الثالث

# المحاسبة فى الهيئات غير التجارية

# مقدمة

يقصد بالهيئات غير التجارية تلك المؤسسات التى تعمل أصلاً لأغراض رياضية أو اجتماعية أو ثقافية أو علمية وليس غرضها القيام بأى عمل لتحقيق الأرباح مثل الجمعيات الخيرية والنوادى. وتعتبر المنشآت غير التجارية بمثابة هيئات خاصة لها شخصة معنوية مستقلة عن شخصية أعضائها. كما يحكم تكوين هذه الهيئات قوانين ولوائح داخلية علاوة على أنها تخضع لإشراف ورقابة السلطات الشعبية المختصة بالدولة.

وتجدر الإشارة إلى أن المنشآت التجارية لها ملاك ربما يكون فرداً أو مجموعة أفراد فى شكل شركة تهدف إلى تحقيق أرباح ويحصل هؤلاء الملاك على هذه الأرباح كما يتحملون أية خسائر محققة. أما المنشآت غير التجارية ـ جمعية خيرية، مؤسسة، نقابة، نادى – فليس لهاملاك من هذا النوع فهى لا تسعى إلى تحقيق أرباح بل تسعى إلى تحقيق أهداف اجتماعية وخيرية مختلفة.

## مميزات نشاط الهيئات غير التجارية

تتميز الهيئات غير التجارية بمميزات معينة نوضحها فيما يلى :

1 ـ *غرض الهيئات غير التجارية :*

تهدف هذه الهيئات إلى خدمة الأعضاء والنهوض بهم رياضياً وثقافياً واجتماعياً وعلمياً. وبالتالى فهى لا تسعى فى الأصل إلى تحقيق أرباح من مزاولة نشاطها وان كان هذا لا يمنع من تحقيق فائض من بعض نواحى النشاط الذى تزاوله. ويترتب على ذلك أن الهيئات غير التجارية لا تعد حسابات تشغيل أو متاجرة وأرباح وخسائر فى نهاية فترتها المحاسبية بقصد قياس نتائج أعمالها والمركز المالى مثلما هو الحال فى المنشآت التجارية والصناعية والخدمية،

وإنما تقوم بإعداد حساب إيرادات ومصروفات يبين ما أسفر عنه نشاطها من زيادة فى الإيرادات عن المصروفات أو العكس.

### 2 ـ *ملكية الهيئات غير التجارية :*

إن ملكية هذه الهيئات ملكية عامة بمعنى أنها ليست مملوكة للأفراد المكونين لها أو الأعضاء المشتركين فيها. وذلك على عكس المنشآت التجارية والصناعية والمهن الحرة التى تكون مملوكة لأصحابها الذين يمارسون نشاطهم لحسابهم بغرض تحقيق أرباح أو دخل يحصلون عليه.

### 3 ـ *طبيعة النشاط :*

تختلف طبيعة نشاط الهيئات غير التجارية عن غيرها من المنشآت التجارية والصناعية الأخرى، فهى تمثل هيئة تضم أفراداً يرغب بعضهم فى التعرف على البعض الآخر أو المشاركة فى الأنشطة الرياضية والاجتماعية والثقافية والعلمية وذلك فى مكان معين هو مقر الهيئة. ومن أمثلة الميادين الرئيسة التى تمارس فيها هذه الهيئات نشاطها: رعاية الطفولة والأمومة والأسرة والأيتام والشيخوخة وتنمية المجتمعات المحلية فضلاً عن الخدمات الخيرية والثقافية والدينية والعلمية والرياضية وغيرها.

### 4 ـ *الفائض المجمع يحل محل رأس المال*

نظراً لأن الهيئات غير التجارية غير مملوكة لفرد أو مجموعة معينة من الأفراد، فإنه لن يكون لها رأس مال أو للأعضاء حصص فى رأس المال، ويترتب على ذلك ظهور حساب يسمى الفائض المجمع [1] ACCUMULATED FUND يمثل صافى قيمة الأصول بمعنى زيادة الأصول عن الخصوم، ويتجمع فيه سنوياً زيادة الإيرادات عن المصروفات أو يخصم منه عجز الإيرادات عن المصروفات كما سوف نوضحه فى حينه.

### 5 ـ *الإعفاءات*

منح المشرع فى معظم الدول الهيئات الاجتماعية[2] مزايا عديدة مثل الإعفاء من رسوم

(1) يطلق عليه البعض حساب الفائض أو حساب احتياطى رأس المال أو حساب الفائض العام

(2) نستعمل اصطلاح الهيئات الاجتماعية والهيئات غير التجارية للإشارة إلى نفس المعنى

التسجيل المختلفة ورسوم الدمغة والرسوم الجمركية على ما تقوم باستيراده من معدات وأدوات لازمة لممارسة نشاطها بالإضافة إلى خصومات فى تكاليف نقل هذه المعدات والأدوات.

6 ـ *مصادر الموارد*

تعتمد الهيئات غير التجارية على مصادر متعددة للحصول على الموارد المالية من أهمها : رسوم العضوية أو القيد، والاشتراكات الدورية التى يدفعها الأعضاء سنوياً، والتبرعات، والإعانات .. الخ.

ونود أن نشير أيضا إلى أن انسحاب أى عضو من أى هيئة من الهيئات الإجتماعية سالفة الذكر لأى سبب من الأسباب لا يترتب عليه استرداد هذا العضو لما سبق أن دفعه من اشتراكات أو تبرعات لهذه الهيئة.

## النظام الأساسى للهيئات غير التجارية

يحكم تكوين وتنظيم نشاط الهيئات غير التجارية (الجمعيات – النوادى – الاتحادات – الروابط – النقابات) القوانين واللوائح الداخلية الصادرة من الجهات المختصة من أجل ضمان ممارسة هذه الهيئات لنشاطها واستغلال مواردها فى الأغراض التى أنشئت أصلاً من أجلها. وعلى ذلك يتقدم مؤسسو الهيئة الإجتماعية إلى السلطات الإدارية المختصة بالنظام الأساسى للحصول على ترخيص بإنشائها. ويتضمن النظام الأساسى مجموعة من القواعد التى تحكم ممارسة الهيئة الإجتماعية لنشاطها ومن أهمها ما يلى :(1)

1 ـ اسم الهيئة الاجتماعية (جمعية – نادى – نقابة) ومقرها وأسماء الأعضاء المؤسسين والمدة المحددة.

2 ـ موارد الهيئة وأوجه استغلالها

3 ـ أغراض الهيئة

(1) انظر :

– قانون رقم (116) لسنة 1973 م بشأن إنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة

4- الجمعية العمومية وتشكيلها ونظام اجتماعها واختصاصاتها

5- مجلس الهيئة وتشكيله ودعوته للانعقاد واختيار الرئيس والوكيل وأمين الصندوق بالإضافة إلى ستة أعضاء آخرين

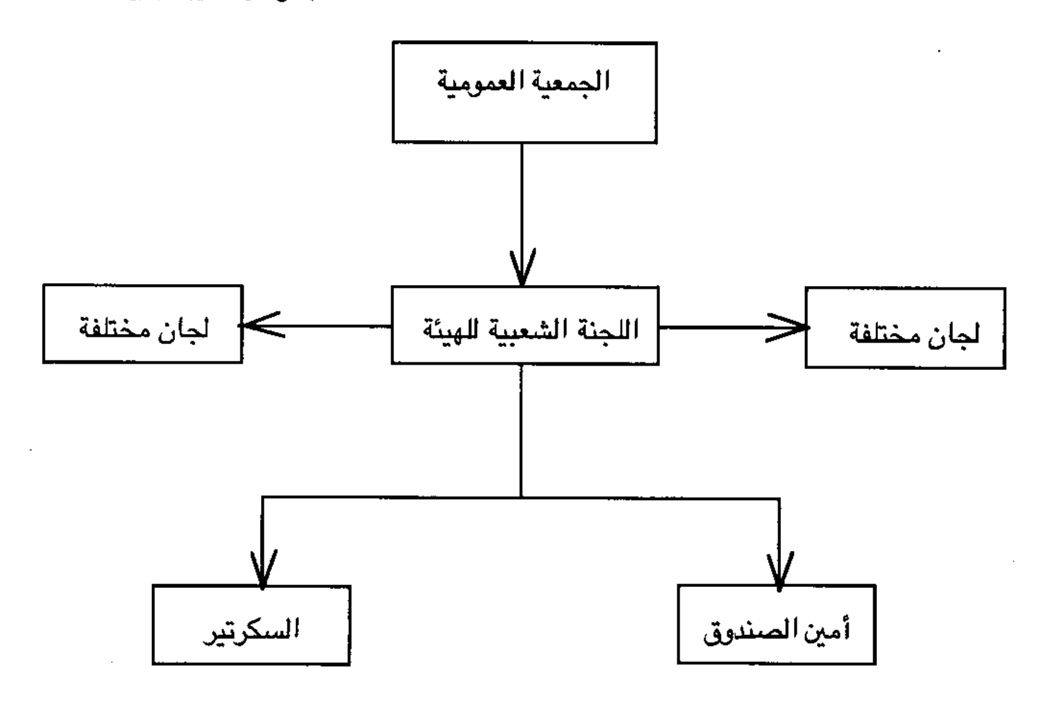
6- نظام العضوية وشروطها وحقوق وواجبات الأعضاء

7- اللائحة الداخلية التى يقترحها المجلس

8- نظام المراقبة المالية واعتماد الميزانية السنوية والحساب الختامى وتعيين مراقب الحسابات.

وبالاضافة لماسبق قد يتضمن النظام الأساسى فى حالة الجمعيات والنوادى قواعد تعديل نظام الجمعية واندماجها، وقواعد التصفية والجهة التى تؤول اليها أموالها.

ومما تقدم يمكن أن نعطى فكرة مبسطة عن الهيكل التنظيمى للهيئة غير التجارية بصفة عامة، فى أنها مجموعة من الأفراد أو الأعضاء اتفقوا على غرض معين وتتكون منهم الجمعية العمومية للهيئة. ولابد لأى هيئة من مسئولين عن إدارتها، وبذلك يجتمع الأعضاء فى شكل الجمعية العمومية كل فترة زمنية محددة لتصعيد عدد من الأعضاء ينوبون عنهم فى إدارة الهيئة وفقاً لنظامها الأساسى والسياسة العامة التى يراها الأعضاء، وهؤلاء المندوبون المصعدون يمثلون اللجنة الشعبية للهيئة (مجلس الإدارة) وبالإضافة الى هذا تصعد اللجنة الشعبية من بين أعضائها أميناً للصندوق، وسكرتيراً للهيئة، كما يشكل أعضاء اللجنة الشعبية للهيئة لجان مختلفة للإشراف على النواحى المتعددة التى تمارسها الهيئة. ويمكن إيضاح ما تقدم في الشكل المبسط التالى :




وفى ضوء هذا العرض الموجز لماهية الهيئات غير التجارية [1] وطبيعة نشاطها وخصائصها ونظامها الأساسى بالإضافة إلى هيكلها التنظيمى، فإن المعالجة المحاسبية لهذه الهيئات ذات الطبيعة الخاصة، نتناولها بالتحليل والإيضاح فى الفصول الثلاث الآتية :

***الفصل الأول*** : النظام المحاسبى فى الهيئات غير التجارية

***الفصل الثانى*** : المعالجة المحاسبية للإيرادات والمصروفات فى الهيئات غير التجارية

***الفصل الثالث*** : قياس نتيجة الأعمال والمركز المالى فى الهيئات غير التجارية

(1) سنستعمل اصطلاح الجمعية الإجتماعية أو العلمية أو النقابة أو النادى أو الرابطة أثناء التحليل والدراسة فى فصول هذا الجزء كتمثيل لهذه الهيئات



# الفصل الأول

# النظام المحاسبى فى الهيئات غير التجارية

### *الأهداف التعليمية*

بعد دراسة هذا الفصل، ينبغى أن تكون قادراً على :

1 ـ معرفة أهمية النظام المحاسبى فى الهيئات غير التجارية

2 ـ فهم المقصود بالدفاتر والسجلات الإحصائية (البيانية) وأنواعها والغرض منها

3 ـ تحديد أنواع ووظيفة الدفاتر المحاسبية المستعملة

# مقدمة

لقد ترتب على الملكية العامة للهيئات غير التجارية الممثلة فى الجمعيات والنوادى والنقابات خضوعها لإشراف ورقابة السلطات الشعبية المختصة بالدولة، وتمتد هذه الرقابة إلى النواحى المالية والمحاسبية لهذه الهيئات. ويستلزم هذا بلاشك من المسئولين عن هذه الهيئات أو القائمين بإدارتها نظاماً محاسبياً سليماً من أجل الإطمئنان إلى دقة وصحة البيانات المثبتة بالدفاتر فضلاً عن المحافظة على أموال وموجودات تلك الهيئات من أى غش أو اختلاس أو سوء استخدام .. الخ.

والنظام المحاسبى – كما سبقت الإشارة فى المحاسبة عن نشاط الفنادق ونشاط المهن الحرة – يتكون بصفة أساسية من مجموعة متكاملة من المستندات والدورات المستندية والسجلات والدفاتر والتقارير ودليل للحسابات بالإضافة إلى طريقة محاسبية مناسبة تربط هذه المكونات ربطاً محكماً وتحقق الرقابة الداخلية على أصول الهيئة. ونوضح بإيجاز فى هذا الفصل المجموعة الدفترية فى الهيئات غير التجارية.

## المجموعة الدفترية :

يتوقف حجم المجموعة الدفترية على عوامل عديدة من بينها : طبيعة النشاط الذى تمارسه الهيئة وحجم الهيئة وامكانياتها ودرجة التحليل والتفصيل المطلوبة فى البيانات المسجلة بالدفاتر والسجلات.

ويمكن تصنيف المجموعة الدفترية فى الجمعيات والنوادى والنقابات الى نوعين رئيسيين : دفاتر وسجلات إحصائية وبيانية، ودفاتر محاسبية.

## أولاً - الدفاتر والسجلات الإحصائية (البيانية)

وهى عبارة عن السجلات التى يثبت فيها البيانات الخاصة بالأعضاء ونواحى النشاط المختلفة التى تقوم بها الجمعية أو النادى أو النقابة. وتساعد هذه السجلات على تنظيم البيانات وإعداد الإحصائيات اللازمة لحسن ادارة هذه الهيئات. وتتمثل هذه السجلات فيما يلى :

1- *سجل الأعضاء*

يقتضى أى قانون منظم لهذه الهيئات ضرورة الاحتفاظ بسجل للأعضاء المشتركين فى تلك الهيئة. ويتضمن سجل الأعضاء جميع البيانات المتعلقة بكل عضو مثل : اسم العضو، المهنة، الجنسية، الحالة الإجتماعية، العنوان، تاريخ الإنضمام، الرسوم التى سددها، قيمة الاشتراك السنوى، تاريخ سداد الاشتراك، رقم الإيصال، وغير ذلك من البيانات.

وقد يكون سجل الأعضاء فى شكل دفتر مجلد تخصص فيه صفحة لكل عضو تتضمن كافة البيانات سالفة الذكر، أو فى شكل بطاقات سائبة حيث يخصص لكل عضو بطاقة تدون فيها كل البيانات المتعلقة بهذا العضو على أن ترتب هذه البطاقات ترتيباً أبجدياً حسب أسماء الأعضاء أو ترتيباً مسلسلاً تبعاً لأسبقية انضمامهم إلى الجمعية أو النادى أو النقابة. ويفضل إتباع ذلك عندما يكثر عدد الأعضاء المشتركين. ويوضح الشكل (1-1) نموذجاً لصفحة من سجل الأعضاء أو بطاقة العضوية.

**بطاقة العضوية**

نادى ..........

إسم العضو .......................... رسم العضوية ..........................

الجنسيـــــة .......................... تاريخ الاشتراك ..........................

المهنـــــة .......................... العنـــــوان ..........................

رقم العضوية .......................... الاشتراك السنوى ..........................

| بيـــــان | 1989 الاشتراك المدفوع | 1990 الاشتراك المدفوع | 1991 الاشتراك المدفوع | ملاحظـــات |
|---|---|---|---|---|
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |

الشكل (3-1) بطاقة العضوية (صفحة العضو بسجل الأعضاء)

### 2- سجل محاضر جلسات الجمعية العمومية

ويتضمن هذا السجل جميع البيانات الخاصة بمحاضر جلسات الجمعية العمومية للجمعية/ النادى/ النقابة، وكذلك القرارات الصادرة عنها.

### 3- سجل محاضر جلسات اللجنة الشعبية للهيئة

ويدون فى هذا السجل القرارات الصادرة عن اجتماعات اللجنة الشعبية للهيئة (الجمعية/ النادى/ النقابة) وكذلك القرارات الصادرة من أمين اللجنة الشعبية للهيئة بتفويض من اللجنة الشعبية ويكون للأعضاء حق الاطلاع على هذين السجلين.

4- *ملف صور المراسلات الصادرة*

يتم الاحتفاظ فى هذا الملف بصورة أو نسخة من المراسلات الصادرة من الهيئة لإمكان الرجوع إليها عند الحاجة.

5- *ملف المراسلات الواردة*

يتم الاحتفاظ فى هذا الملف وبصورة منتظمة ومسلسلة تاريخياً بكافة المراسلات الواردة للهيئة.

6- *سجل رسوم العضوية والاشتراكات الدورية*

يخصص هذا السجل لإثبات جميع البيانات التى تساعد الهيئة على تحديد الإيرادات المحصلة من رسوم العضوية والاشتراكات السنوية، بالإضافة إلى التعرف على قيمة الاشتراكات المحصلة مقدماً وتلك التى مازالت لم تحصل بعد (مستحقة).

## ثانياً : الدفاتر المحاسبية

ينبغى تصميم النظام المحاسبى الملائم للهيئة غير التجارية حسب طبيعة وحجم النشاط الذى تمارسه، كما يلاحظ أن المبادىء المحاسبية الواجبة التطبيق هى نفسها فى جميع الهيئات غير التجارية على اختلاف أنواعها جمعية أو نادى أو نقابة ... الخ.

وتقوم هذه الهيئات بإمساك مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية التى تحتوى على البيانات المتعلقة بعناصر الإيرادات والمصروفات والمقبوضات والمدفوعات والأصول والخصوم، ويتوقف عدد هذه الدفاتر كما أشرنا سلفاً على طبيعة النشاط وحجم العمليات التى تقوم به الهيئة والطريقة المحاسبية المتبعة. وتتمثل أهم الدفاتر المحاسبية فيما يلى :

1- دفتر *النقدية التحليلى*

تستخدم اليوميات المساعدة عادة عندما تتكرر أنواع معينة من العمليات، ويلاحظ على

سبيل المثال تكرار عملية تحصيل رسوم العضوية والاشتراكات فى النوادى والجمعيات لذلك يتم استخدام دفتر النقدية التحليلى حيث يخصص لقيد جميع العمليات النقدية الخاصة بالمقبوضات والمدفوعات. ويشمل هذا الدفتر مجموعة من الخانات التحليلية اللازمة لبيان أوجه المقبوضات والمدفوعات المختلفة.

ومن الممكن أن يكون هذا الدفتر يومية وأستاذ بالنسبة لحسابى المصرف والخزينة، حيث يرصد هذين الحسابين فى نهاية كل فترة معينة (شهر غالباً) للتعرف على النقدية الموجودة بالمصرف والخزينة. وفى بعض الأحيان يكتفى بإمساك هذا الدفتر بالإضافة إلى إعداد ملخص للمقبوضات والمدفوعات فى نهاية كل فترة زمنية معينة، يستخدم عند قياس نتيجة الأعمال وتصوير المركز المالى للهيئة بالإضافة إلى البيانات الجردية، كما سوف نعرض بالتفصيل فى الفصل الثالث.

ويرجع السبب فى إمساك هذا الدفتر فقط فى كثير من الجمعيات والنوادى إلى صغر حجمها وامكانياتها المحدودة بالإضافة إلى أنه غالباً ما يقوم بالقيد فى هذا الدفتر شخص لا تسمح له مؤهلاته بالقيد فى مجموعة متكاملة من الدفاتر المحاسبية.

ومع ذلك ففى الهيئات غير التجارية الكبيرة قد يقسم هذا الدفتر الى دفترين مستقلين، الأول لقيد المقبوضات، والثانى لقيد المدفوعات على أن يشتمل كل منهما على الخانات التحليلية اللازمة.

ويوضح الشكل (2-3) نموذجاً لدفتر نقدية تحليلى فى أحد النوادى الرياضية.

### 2- *دفتر صندوق المصروفات النثرية*

يخصص دفتر صندوق المصروفات النثرية – كما سبقت الإشارة عند الكلام عن النظام المحاسبى فى منشآت المهن الحرة – لإثبات جميع المصروفات النثرية البسيطة التى يتطلبها طبيعة نشاط كل هيئة، ويتم الاحتفاظ بهذا الدفتر على أساس نظام السلفة المستديمة.[1] ولا يختلف تصميم هذا الدفتر من حيث الشكل والمحتوى والخانات عن النموذج الموضح بالشكل (2-3) سالف البيان فى منشآت المهن الحرة.

(1) راجع صفحة 289 وما بعدها فى الجزء الثانى من هذا المؤلف.

مقبوضات

| مصرف | خزينة | بيان | تفاصيل المقبوضات | | | | | | | | المستند | رقم صفحة الاستاذ | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | رسم العضوية | أشتراكات | تبرعات | اعانات | ايرادات ملاعب | ايرادات حفلات | ايرادات مطاعم | ايرادات اخرى | | | |

مدفوعات

| مصرف | خزينة | بيان | تفاصيل المدفوعات | | | | | | المستند | رقم صفحة الاستاذ | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | م. ملاعب | م. حفلات | م. المطعم | م. مرتبات | م. ادارية | م. متنوعة | | | |

الشكل (2-3) دفتر النقدية التحليلى لأحد النوادى الرياضية

### 3- دفتر *اليومية العامة (المركزية)*

يخصص هذا الدفتر لتسجيل القيود الإجمالية فى نهاية كل فترة زمنية معينة من واقع اليوميات المساعدة (دفتر النقدية التحليلى، دفتر صندوق المصروفات النثرية) وكذلك العمليات الأخرى التى لم يسبق تسجيلها بالدفترين السابقين مثل قيود تصحيح الأخطاء وقيود العمليات الآجلة وقيود التسويات الجردية وقيود إقفال وفتح الدفاتر .

### 4- دفتر *أستاذ مساعد الأعضاء*

يخصص فى هذا الدفتر حساب شخصى لكل عضو من الأعضاء المشتركين بالجمعية أو النادى، يقيد فيه الاشتراكات المسددة والاشتراكات المستحقة عليه وكذلك الاشتراكات التى يكون قد سددها مقدماً.

### 5- دفتر *أستاذ المخازن*

يستخدم دفتر أستاذ المخازن فى حالة الجمعيات أو النوادى التى تتطلب طبيعة نشاطها الاحتفاظ بمواد خام فى حالة قيام الجمعية مثلاً بنشاط انتاجى محدود كتفصيل ملابس للأعضاء، أو بأدوات ومهمات رياضية فى حالة النوادى.

### 6- دفتر *الأستاذ العام*

يتم ترحيل القيود الإجمالية من دفتر اليومية المركزية الى دفتر الأستاذ العام، ومن ثم يشمل هذا الدفتر جميع الحسابات الإجمالية الخاصة بالجمعية أو النادى أو النقابة، ومن واقع أرصدة هذا الدفتر يمكن إعداد ميزان المراجعة تمهيداً لإعداد الحساب الختامى والميزانية فى نهاية الفترة المحاسبية.

ونخلص مما تقدم إلى أن الهيئة غير التجارية قد تتبع الطريقة الفرنسية أو الإنجليزية فى إمساك دفاترها، وفى بعض الأحيان يمكن أن تتبع الطريقة الأمريكية التى تعتمد على الاحتفاظ بدفتر واحد يستخدم كيومية وأستاذ فى آن واحد، نظراً لبساطتها. غير أنها كما سبق الذكر تلائم الهيئات الصغيرة[1] .

---

(1) راجع صفحة 289 وما بعدها فى الجزء الثانى الخاص بالمحاسبة فى منشآت المهن الحرة.

# الفصل الثانى

# المعالجة المحاسبية للإيرادات والمصروفات فى الهيئات غير التجارية

*الأهداف التعليمية:*

بعد دراسة هذا الفصل، ينبغى أن تكون قادراً على :

1 ـ تحديد عناصر الإيرادات والمصروفات فى الهيئات غير التجارية.

2 ـ اجراء المعالجة المحاسبية لرسوم العضوية.

3 ـ إيضاح أنواع الاشتراكات فى الهيئات غير التجارية، ومعالجتها المحاسبية.

4 ـ اجراء المعالجة المحاسبية للاشتراكات المعدومة.

5 ـ فهم طبيعة وأنواع التبرعات ومعالجتها محاسبياً فى دفاتر الهيئة.

6 ـ فهم ايرادات النشاط الداخلى فى هذه الهيئات والمعالجة المحاسبية لها.

7 ـ اجراء المعالجة المحاسبية لبنود الإيرادات الناتجة من استثمار فائض الأموال.

8 ـ التعرف على معالجة السلف التى يحصل عليها الأعضاء.

9 ـ عرض بنود المصروفات فى الهيئات غير التجارية ومعالجتها محاسبياً.

# مقدمة

تحصل الهيئات غير التجارية مثل الجمعيات والنوادى والنقابات على إيراداتها من مصادر متعددة. فكماهو معروف تتأتى الإيرادات فى المنشآت التجارية عن طريق شراء السلع ثم بيعها، ولكن فى الهيئات غير التجارية فإنها تتحقق فى شكل رسوم العضوية والاشتراكات السنوية، والرسوم المختلفة التى قد تحصلها الهيئة مقابل الاشتراك فى نشاط أو أكثر من أوجه النشاط التى تمارسها الهيئة. ويضاف لما سبق إيرادات أخرى قد تحصل عليها الهيئة فى صورة تبرعات وهبات وإعانات، علاوة على ايرادات النشاط الداخلى للهيئة وإيرادات استثمار فائض الأموال. وسوف نوضح فى هذا الفصل المعالجة المحاسبية للمشكلات المرتبطة بهذه الإيرادات بالإضافة إلى إعطاء لمحة موجزة عن طبيعة المصروفات و أوجه الصرف فى تلك الهيئات .

## أولاً : رسوم العضوية

تقضى القوانين واللوائح الداخلية التى تنظم نشاط الجمعيات والنوادى والنقابات بإلزام كل عضو يرغب فى الانضمام إلى هذه الهيئات بضرورة سداد رسم عضوية(1) Membership Fee عند اشتراكه.

وتخصص صفحة بسجل الأعضاء أو بطاقة عضوية لكل عضو بمجرد أن يتم قبوله، ويثبت فيها جميع البيانات المتعلقة بالعضو والسابق ايضاحها فى الفصل الأول.

ورسم العضوية عبارة عن مبلغ يدفعه العضو عند اشتراكه بهذه الهيئات لأول مرة، أى أنه يدفع مرة واحدة. وعند قيام العضو بدفع رسوم العضوية المحددة يتم اثباتها بدفتر النقدية

---

(1) يطلق عليه بعض الكتاب رسم القيد أو رسم التسجيل أو رسم الإلتحاق . انظر على سبيل المثال

- خيرت ضيف، محمد شوقى بشادى، دراسات فى المحاسبة المالية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1983 ص295

التحليلى فى جانب المقبوضات تحت خانة المصرف أو الخزينة، كما تثبت نفس القيمة تحت خانة رسوم العضوية فى نفس الجانب من هذا الدفتر. وفى نهاية كل فترة زمنية معينة (غالباً شهر) تجمع خانة رسوم العضوية بدفتر النقدية التحليلى ويجرى قيد إجمالى باليومية المركزية.

ولإيضاح ذلك نفترض المثال التالى :

بلغت جملة رسوم العضوية المحصلة بأحد النوادى الرياضية مبلغ 30 000 دينار، وأن رسم العضوية 50 دينار وذلك خلال شهر سبتمبر.

من هذا المثال يمكن استنتاج عدد الأعضاء الذين انضموا فعلاً للنادى خلال هذاالشهر كما يلى :

$$\text{عدد الأعضاء} = \frac{\text{جملة رسوم العضوية المحصلة}}{\text{رسم العضوية للفرد}}$$

$$= \frac{30\ 000}{50} = 600 \text{ عضو}$$

ويكون القيد بدفتر اليومية المركزية كالآتى :

30 000 من حـ / المصرف/ الخزينة

30 000 الى حـ / رسوم العضوية

إثبات إجمالى رسوم العضوية المحصلة خلال شهر سبتمبر .....

ويتم ترحيل هذا القيد الي دفتر الأستاذ العام حيث يفتح حساب لرسوم العضوية يرحل اليه كل ما يتعلق برسوم العضوية من واقع القيود الإجمالية التى تجرى بدفتر اليومية المركزية.

وفى نهاية الفترة المحاسبية التى تحدد عنها نتيجة نشاط الهيئة يقفل حساب رسوم

العضوية فى حساب الإيرادات والمصروفات (الحساب الختامى الذى تعده الهيئة) بالقيد الآتى:

30 000 من حـ / رسوم العضوية

30 000 الى حـ / الإيرادات والمصروفات

إقفال رسوم العضوية فى الجانب الدائن من حساب الإيرادات والمصروفات

## ثانياً : الاشتراكات الدورية

تعتبر الاشتراكات التى يقوم الأعضاء بسدادها بصفة دورية من أهم مصادر الإيرادات فى الهيئات غير التجارية – وهى تقابل إيرادات المبيعات فى المنشآت التجارية والصناعية، وقد تسدد هذه الاشتراكات سنوياً أو نصف سنوية أو ربع سنوية أو شهرياً.

وعند تحصيل هذه الاشتراكات يدون بصفحة العضو بسجل الأعضاء أو ببطاقة العضوية الخاصة بالعضو ما يفيد سداد العضو للإشتراك المستحق عليه، حيث تتضمن كما سبقت الإشارة قيمة الإشتراك وتاريخ استحقاقه والاشتراكات المحصلة والمستحقة والمحصلة مقدماً من العضو.

كما تثبت هذه الاشتراكات عند تحصيلها بدفتر النقدية التحليلى فى جانب المقبوضات تحت خانة المصرف أو الخزينة حسب طريقة التحصيل، وتثبت القيمة أيضاً تحت خانة اشتراكات فى نفس الجانب.

وفى نهاية كل فترة زمنية محددة تجمع خانة الاشتراكات بدفتر النقدية التحليلى ويجرى قيد إجمالى بدفتر اليومية المركزية كالآتى :

×× من حـ / المصرف / الخزينة

×× الى حـ / الاشتراكات

اثبات الاشتراكات المحصلة خلال شهر .........

وبالطبع يرحل هذا القيد إلى دفتر الأستاذ العام حيث يفتح حساب الاشتراكات ويجعل دائناً بقيمة المبالغ المحصلة خلال الشهر. ثم في نهاية الفترة المالية أو المحاسبية المتخذة أساساً لقياس نتيجة أعمال الهيئة يتم إقفال حساب الاشتراكات فى حساب الإيرادات والمصروفات بالقيد الآتى :

×× من حـ / الاشتراكات

×× الى حـ / الإيرادات والمصروفات

إقفال رصيد الاشتراكات الذى يخص الفترة بحساب الإيرادات والمصروفات

ونود أن نلفت النظر أننا نطبق قاعدة الاستحقاق - سالفة البيان في المحاسبة عن منشآت المهن الحرة - عند قياس نتيجة أعمال الهيئة غير التجارية (الجمعية - النادى - النقابة) أى عند قيامنا بإعداد الحساب الختامى والميزانية. وعلى ذلك فمن الضرورى قبل إقفال رصيد حساب الاشتراكات في حساب الإيرادات والمصروفات تحديد قيمة الاشتراكات المستحقة أو المحصلة مقدماً من الأعضاء، ويتم ذلك بمقارنة المبالغ المحصلة والمسجلة بدفتر النقدية التحليلى مع المبالغ المثبتة بالكشف المعد من واقع سجل الأعضاء والذى يتضمن الاشتراكات الواجب تحصيلها عن السنة المالية. وهناك ثلاث حالات :

أ - إن الاشتراكات الواجب تحصيلها عن الفترة مساوية للمبالغ المحصلة وهنا لا توجد أية تسويات بخصوص وجود اشتراكات مستحقة أو مقدمة.

ب - ان الاشتراكات الواجب تحصيلها عن الفترة أكبر من الاشتراكات المحصلة فعلاً خلال الفترة وهنا يوجد اشتراكات مستحقة على الأعضاء لم تحصل خلال الفترة، ومن ثم يجب اضافتها وتحميلها على الحساب الختامى وظهورها كاشتراكات مستحقة بالميزانية ضمن عناصر الارصدة المدينة بجانب الأصول.

جـ - إن الاشتراكات الواجب تحصيلها عن الفترة أقل من الاشتراكات المحصلة فعلاً خلال الفترة، وهنا يوجد اشتراكات محصلة مقدماً وتخص فترات مالية مقبلة، ومن ثم يجب استبعادها من رصيد الاشتراكات المحصل واظهارها كاشتراكات مقدمة ضمن عناصر الأرصدة الدائنة الأخرى بجانب الخصوم بالميزانية.

ولإيضاح هذه المعالجة دعنا نفترض المثال التالى :

## مثال تطبيقى

اذا فرض فى أحد النوادى الرياضية ان كان الاشتراك السنوى 100 دينار يسدد على قسطين وان حركة الاشتراكات والمتحصلات خلال عام 1991 كانت كما يلى:

أ – اشترك 400 عضو من أول العام وقد سدد 380 عضواً القسطين بينما تخلف 20 عضواً عن سداد القسط الثانى.

ب – اشترك 600 عضو من أول النصف الثانى من العام وسددوا جميعاً قيمة الاشتراكات المستحقة عليهم، وتبين أن 50 عضواً منهم قد سددوا اشتراك عام كامل ينتهى فى 1992/6/30

فاذا علمت أن رصيد الاشتراكات المستحقة فى 91/1/1 مبلغ 500 3 دينار، والاشتراكات المقدمة فى 91/1/1 مبلغ 500 8 دينار. فالمطلوب :

1- إعداد كشف تحليل الاشتراكات عن العام المنتهى فى 1991/12/31

2- إثبات القيود الإجمالية بدفتر اليومية المركزية

3- تصوير حسابات الاشتراكات

4- بيان الأثر على الحساب الختامى والميزانية فى 1991/12/31

### الحـــل

1- كشف تحليل الاشتراكات عن العام المنتهى فى 1991/12/31 م

| جملة الاشتراكات الواجب تحصيلها | جملة المحصل فعلا | جملة المستحق فى 12/31 | جملة المحصل مقدما فى 12/31 |
|---|---|---|---|
| 1 ـ من 400 عضو × 100 دينار = 000 40 د | 39 000 | 1 000 | ـــــ |
| 2 ـ من 600 عضو × 50 دينـار = 000 30 د | 32 500 | ـــــ | 2 500 |
| 70 000 | 71 500 | 1 000 | 2 500 |

وهناك طريقتان لتسوية هذه الاشتراكات :

## الطريقة الأولى :

معالجة التسويات المتعلقة بالاشتراكات المستحقة أو المحصلة مقدماً بحساب الاشتراكات. وفى حالة اتباع هذه الطريقة تحسب الاشتراكات التى تخص الفترة المالية وترحل القيمة الى حـ/ الايرادات والمصروفات وتظهر الاشتراكات المستحقة أو المحصلة مقدماً كأرصدة مدينة أو دائنة بحساب الاشتراكات، ولتوضيح ذلك نطبق على المثال السابق حيث تكون القيود الإجمالية باليومية المركزية كالآتى :

71 500 من حـ / المصرف

71 500 الى حـ / الاشتراكات

إثبات إجمالى الاشتراكات المحصلة خلال العام

75 000 من حـ / الاشتراكات

75 000 الى حـ / الإيرادات والمصروفات

ترحيل قيمة الاشتراكات الخاصة بالعام إلى حساب الإيرادات والمصروفات

ويظهر حساب الاشتراكات حسب هذه الطريقة كالآتى :

حـ / الاشتراكات

| | | | |
|---|---|---|---|
| 3 500 | الى الرصيد (اشتركات مستحقة) 91/1/1 | 8 500 | من الرصيد (اشتركات مقدمة) 91/1/1 |
| 75 000 | الى حـ/ الايرادات والمصروفات91/12/31 | 71 500 | من حـ/ المصـرف |
| 2 500 | الى الرصيد (اشتراكات مقدمة)91/12/31 | | (اشتراكات محصلة خلال عام 91) |
| | | 1 000 | من الرصيد (اشتراكات مستحقة)91/12/31 |
| 81 000 | | 81 000 | |
| 1 000 | الرصيد (اشتراكات مستحقة) 92/1/1 | 2 500 | من الرصيد (اشتراكات مقدمة) 92/1/1 |

ويكون الأثر على الحساب الختامى والميزانية كما يلى :

حـ / الإيرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية فى 1991/12/31

| منه | | | لـه |
|---|---|---|---|
| | | 75 000 | من حـ/ الاشتراكات |

الميزانية

فى 1991/12/31

| أصول | | | خصوم |
|---|---|---|---|
| 1 000 | أرصدة مدينة أخرى<br>اشتراكات مستحقة | 2 500 | أرصدة دائنة أخرى<br>اشتراكات مقدمة |

*ملحوظة :*

يمكن تحديد قيمة الاشتراكات التى تخص العام والتى ترحل لحساب الإيرادات والمصروفات وفقاً للمعادلة التالية :

الاشتراكات الخاصة بالعام = (رصيد اشتراكات مقدمة 1/1 + المحصل خلال العام + اشتراكات مستحقة 12/31) – (رصيد اشتراكات مستحقة 1/1 + اشتراكات مقدمة 12/31)

وبالتطبيق على المثال

= ( 8 500 + 71 500 + 1 000) ـ ( 3 500 + 2 500 )= 75 000 دينار

## الطريقة الثانية

توسيط حسابات مستقلة للاشتراكات المستحقة والمحصلة مقدماً، ولإيضاح ذلك نعود إلى المثال السابق، فتكون قيود اليومية اللازمة لإثبات هذه التسويات على النحو التالى :

1- اثبات الاشتراكات المحصلة خلال العام

71 500 من حـ / المصرف

71 500 الى حـ / الاشتراكات

2- إثبات الاشتراكات المستحقة فى 91/12/31

1 000 من حـ / الاشتركات المستحقة

1 000 الى حـ / الاشتراكات

3- إثبات الاشتراكات المحصلة مقدماً فى 91/12/31

2 500 من حـ / الاشتركات

2 500 الى حـ / اشتراكات محصلة مقدماً

وفى حالة اتباع هذه الطريقة نفتح ثلاثة حسابات لتسوية الاشتراكات كما يلى :

حـ/ الاشتركات المستحقة

| | | | |
|---|---|---|---|
| 3 500 | رصيد 91/1/1 | 3 500 | من حـ/ الاشتراكات91/1/1 |
| 1 000 | الى حـ/ الاشتراكات 91/12/31 | 1 000 | رصيد 91/12/31 |
| 4 500 | | 4 500 | |
| 1 000 | رصيد 92/1/1 | | |

حـ/ الاشتراكات المحصلة مقدماً

| | | | |
|---|---|---|---|
| 8 500 | الى حـ/ الاشتركات 91/1/1 | 8 500 | رصيد 91/1/1 |
| 2 500 | رصيد 91/12/31 | 2 500 | من حـ/ الاشتراكات 91/12/31 |
| 11 000 | | 11 000 | |
| | | 2 500 | رصيد 92/1/1 |

حـ/ الاشتراكات

| | | | |
|---|---|---|---|
| 3 500 | الى حـ/ الاشتراكات المستحقة 91/1/1 | 8 500 | من حـ/الاشتراكات المحصلة مقدماً 91/1/1 |
| 2 500 | الى حـ/ اشتراكات محصلة مقدماً91/12/31 | 71 500 | من حـ/ المصرف محصل خلال عام 91 |
| 75 000 | الى حـ/ الايرادات والمصروفات 91/12/31 | 1 000 | من حـ/ الاشتراكات المستحقة 91/12/31 |
| 81 000 | | 81 000 | |

وينبغى مراعاة ما يلى فى حالة اتباع هذه الطريقة :

1- إقفال الحسابات الوسيطة للاشتراكات (المستحقة والمقدمة) فى أول الفترة التالية مع حساب الاشتراكات بقيود عكسية للقيود سالفة الذكر.

2 ـ لا يختلف حساب الإيرادات والمصروفات والميزانية للنادى فى هذه الطريقة عما سبق بيانهما فى الطريقة الأولى تماماً.

## أنواع الاشتراكات :

فى بعض الأحيان ينص النظام الأساسى للهيئات غير التجارية كالجمعيات الخيرية والنوادى والنقابات على فئات مختلفة من الاشتراكات حسب نوعية الأعضاء، فقد تصنف هذه الاشتراكات الى : اشتراكات مخفضة لفئات معينة كالطلبةمثلاً، واشتراكات عادية للأعضاء الوطنيين، واشتراكات بسعر آخر للأعضاء غير الوطنيين، واشتراكات مخفضة لعدد (ن) من السنوات، واشتراكات لمدى الحياة.

وفيما يتعلق بالاشتراكات المخفضة لعدد من السنوات، فيقصد به قيام العضو بسداد اشتراك أكثر من سنة دفعة واحدة وبالطبع يكون بسعر مخفض عما لو سدد اشتراك كل سنة على حده، فمثلاً اذا كان الاشتراك السنوى فى احدى الجمعيات العلمية 100 دينار سنوياً، فإن الجمعية تقوم بتحصيل اشتراك مخفض لخمس سنوات قيمته 400 دينار بدلاً من 500 دينار.

وبالنسبة لهذا النوع من الاشتراكات يفتح له حساب مستقل تحت مسمى حساب اشتراكات الخمس سنوات مثلاً يكون دائناً بقيمة الاشتراكات المحصلة، وحساب المصرف أو الخزينة مديناً بهذه القيمة. وفى نهاية كل سنة مالية يرحل من هذا الحساب قيمة الاشتراكات التى تخص السنة الى حساب الإيرادات والمصروفات . أما رصيد حـ/ اشتراكات الخمس سنوات فيمثل اشتراكات محصلة مقدماً تظهر فى الميزانية (قائمة المركز المالى) ضمن عناصر الخصوم المتداولة بجانب الخصوم.

وخلاصة القول فى هذا الصدد، نقوم بفتح حساب مستقل لكل نوع من الاشتراكات أعلاه، يكون دائناً بقيمة الاشتراكات المحصلة بصك أو نقداً خلال العام، وحساب المصرف أو الخزينة مديناً بهذه القيمة. وفى نهاية الفترة المحاسبية يرحل الرصيد الدائن للاشتراكات التى تخص الفترة الى حساب الإيرادات والمصروفات، وذلك بعد إجراء جميع التسويات المتعلقة بالمستحقات أو المقدمات كما سبق أن أوضحنا.

أما فيما يتعلق بالاشتراكات مدى الحياة، فقد يقضى النظام الأساسى (اللائحة الداخلية) للهيئة غير التجارية بجواز قيام العضو بسداد اشتراك لمدى الحياة دفعة واحدة، وبالتالى يكون له الحق فى البقاء عضواً مدى حياته بالهيئة سواء كانت جمعية أو نادياً أو غير ذلك.

وبالطبع تكون قيمة الاشتراك مدى الحياة أقل بكثير من قيمة المبالغ التى يمكن أن يدفعها العضو لو أنه يسدد اشتراكات سنوية للأعضاء العاديين.

وجرت العادة فى الهيئات غير التجارية على استخدام قيمة الاشتراكات لمدى الحياة فى اقتناء الأصول الثابتة بإعتبارها تمثل إيراداً رأسمالياً وليس إيراداً دورياً عادياً يخص فترة معينة.

ولإيضاح المعالجة المحاسبية للاشتراكات مدى الحياة نفترض المثال التالى :

سدد ثلاثة أعضاء بالجمعية الطبية مبلغ 12 000 دينار بصك نظير اشتراكهم مدى الحياة وذلك فى عام 1990

ويكون قيد تحصيل الاشتراكات لمدى الحياة كالآتى :

12 000 من حـ / المصرف

12 000 الى حـ / اشتراكات مدى الحياة

اجمالى المحصل من ثلاثة أعضاء بواقع 4 000 دينار

لكل عضو قيمة اشتراكات مدى الحياة

ويعتبر رصيد حـ/ الاشتراكات مدى الحياة خصماً ومن ثم يظهر رصيده الدائن بجانب الخصوم بالميزانية ولا يؤثر إطلاقاً على حساب الإيرادات والمصروفات. ويكون الأثر على ميزانية الجمعية فى عام 1990 كما يلى:

الميزانية فى 1990/12/31

| خصوم | | | أصول |
|---|---|---|---|
| اشتراكات مدى الحياة | 12 000 | | |

وفى حالة وفاة أحد الأعضاء المشتركين لمدى الحياة، فإن قيمة اشتراكه تصبح حقاً كاملاً للهيئة، وبالتالى يتم إقفاله أو ترحيله إلى الفائض المجمع بالقيد الآتى :

4 000 من حـ / اشتراكات مدى الحياة

4 000 الى حـ / الفائض المجمع

إقفال قيمة اشتراك العضو (س) الذى انتهت عضويته

بوفاته إلى حـ/ الفائض المجمع

ويكون الأثر على الميزانية فى هذه الحالة كما يلى :

الميزانية فى 1990/12/31

| خصوم | | | | أصول |
|---|---|---|---|---|
| الفائض المجمع | ××× | | | |
| يضاف إليه: | | | | |
| اشتراكات مدى اليحاة | 4 000 | | | |
| اشتراكات مدى الحياة | | 8 000 | | |

ومما تقدم من الممكن أن يحتوى دفتر الأستاذ العام للهيئة غير التجارية على حسابات الاشتراكات الآتية :

1- حساب اشتراكات مخفضة (لفئات معينة كما سبق الذكر)

2- حساب اشتراكات عادية

3- حساب اشتراكات مخفضة لعدد من السنوات

4- حساب اشتراكات مدى الحياة

وأخيراً نود أن نلفت الانتباه أن الحسابات الثلاثة الأولى تعالج على أنها تمثل إيرادات للجمعية أو للنادى، بينما يعالج الرابع على أنه خصم أو التزام يظهر بالميزانية كما سلف البيان.

## الاشتراكات المعدومة

قد يتوقف بعض الأعضاء عن دفع الاشتراكات المستحقة عليهم بالرغم من المطالبة المستمرة من الجمعية أو النادى أو النقابة بضرورة سدادها، ومن ثم يقرر مجلس الإدارة إسقاط عضويتهم واعتبار الاشتراكات المستحقة عليهم بمثابة ديون معدومة.

وعند صدور قرار مجلس الإدارة بإعدام بعض الاشتراكات المستحقة على الأعضاء يجرى القيد التالى :

× ×   من حـ / الاشتراكات المعدومة
× ×   إلى حـ / الاشتراكات
إعدام اشتراكات مستحقة على بعض الأعضاء
لفصلهم من عضوية الهيئة

وفى نهاية الفترة المحاسبية يتم اقفال حساب الاشتراكات المعدومة مع الحساب الختامى بالقيد التالى :

× ×   من حـ / الإيرادات والمصروفات
× ×   إلى حـ / الاشتراكات المعدومة
إقفال رصيد الاشتراكات المعدومة

## مثال شامل:

قدمت إليك البيانات التالية المتعلقة بحركة الاشتراكات وتحصيلاتها فى نادى الاتحاد الوطنى بنالوت عن السنة المنتهية فى 1990/12/31.

1 ـ الاشتراكات المخفضة

- رصيد اشتراكات مستحقة فى 90/1/1 مبلغ 15 000 دينار
- اشتراكات محصلة خلال العام 75 000 دينار
- هناك اشتراكات مستحقة فى 90/12/31 بلغت 10 000 دينار

2 ـ الاشتراكات العادية

- رصيد اشتراكات محصلة مقدما فى 90/1/1 مبلغ 8 000 دينار
- اشتراكات محصلة خلال العام 125000 دينار منها 15000 اشتراكات محصلة مقدما عن عام 1991م.
- هناك اشتراكات مستحقة فى 90/12/31 بلغت 25000 دينار منها 5000 دينار اشتراكات قرر مجلس الإدارة إعدامها نظرا لفصل بعض الاعضاء المستحقة عليهم هذه الاشتراكات

3 ـ اشتراكات لمدة خمس سنوات

- الرصيد الدائن المرحل من اشتراكات عام 86 مبلغ 15 000 دينار
- الرصيد الدائن المرحل من اشتراكات عام 87 مبلغ 50 000 دينار
- الرصيد الدائن المرحل من اشتراكات عام 88 مبلغ 90 000 دينار
- الرصيد الدائن المرحل من اشتراكات عام 89 مبلغ 160 000 دينار
- اشتراكات محصلة خلال عام 90 مبلغ 250 000 دينار

4 ـ اشتراكات مدى الحياة

- رصيد اشتراكات مدى الحياة فى 90/1/1 مبلغ 45 000 دينار
- اشتراكات محصلة خلال عام 90 مبلغ 35 000 دينار

ـ توفى أحد الأعضاء المشتركين لمدى الحياة خلال عام 90 وكانت قيمة اشتراكه 6 000 دينار

المطلوب:

أ ـ تصوير الحسابات التالية كما تظهر بدفتر الأستاذ العام للنادى فى 90/12/31.

حـ/ الاشتراكات المخفضة　　　　حـ/ الاشتراكات العادية

حـ/ اشتراكات الخمس سنوات　　　　حـ/ اشتراكات مدى الحياة

ب ـ بيان أثر البيانات السابقة على الحساب الختامى والميزانية فى 1990/12/31 م.

الحل

أ ـ تصوير حسابات الاشتراكات بدفتر الأستاذ العام

حـ/ الاشتراكات المخفضة

| المبلغ | البيان | التاريخ | المبلغ | البيان |
|---|---|---|---|---|
| 15 000 | رصيد اشتراكات مستحقة | 90/1/1 | 75 000 | من حـ/ المصرف محصل خلال عام 90 |
| 70 000 | الى حـ/ الايرادات والمصروفات | 90/12/31 | 10 000 | من حـ/ اشراكات مستحقة 90/12/31 |
| 85 000 | | | 85 000 | |
| 10 000 | رصيدمستحق | 91/1/1 | | |

حـ/ الاشتراكات العادية

| المبلغ | البيان | التاريخ | المبلغ | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| 143 000 | الى حـ/ الإيرادات والمصروفات | 90/12/31 | 8 000 | رصيد محصل مقدما | 90/1/1 |
| | | | 125 000 | من حـ/ المصرف (محصل خلال العام) | 90 |
| 15 000 | الى الرصيد (اشتراكات مقدمة) | 90/12/31 | 5 000 | من حـ/ الاشتراكات المعدومة | 90/12/31 |
| | | | 20 000 | من الرصيد (إشتراكات مستحقة) | 90/12/31 |
| 158 000 | | | 158 000 | | |
| 20 000 | الى الرصيد | 91/1/1 | 15 000 | من الرصيد | 91/1/1 |

## حـ/ الاشتراكات المعدومة

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5 000 | الى حـ/ الاشتراكات العادية 90/12/31 | 5 000 | من حـ/ الإيرادات والمصروفات 90/12/31 |
| 5 000 | | 5 000 | |

*ملحوظة:*

يفضل إعداد الجدول التالى من أجل تحديد نصيب عام 1990 من اشتراكات الخمس سنوات وكذا الرصيد المرحل من هذه الاشتراكات للسنوات التالية بمعنى المحصل مقدما منها كما يلى:

| الرصيد المرحل من سنوات سابقة | المبلغ | عدد السنوات | العام الحالى 1990 | الرصيد المرحل لسنوات تالية |
|---|---|---|---|---|
| من اشتراكات سنة 1986 | 15 000 | 1 | 15 000 | ——— |
| من اشتراكات سنة 1987 | 50 000 | 2 | 25 000 | 25 000 |
| من اشتراكات سنة 1988 | 90 000 | 3 | 30 000 | 60 000 |
| من اشتراكات سنة 1989 | 160 000 | 4 | 40 000 | 120 000 |
| اشتراكات محصلة خلال سنة 1990 | 250 000 | 5 | 50 000 | 200 000 |
| | 565 000 | | 160 000 | 405 000 |

ثم يرحل مايخص عام 1990 وقيمته 160 000 دينار إلى حـ/ الإيرادات والمصروفات كما يظهر الرصيد المرحل لسنوات تالية بالميزانية بجانب الخصوم كرصيد دائن، ويصور حساب اشتراكات الخمس سنوات كما يلى:

### حـ/ اشتراكات الخمس سنوات

| المبلغ | البيان | التاريخ | المبلغ | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| 160 000 | إلى حـ/ أ. م | 1990/12/31 | 315 000 | رصيد | 1990/1/1 |
| | 15 000 من اشتراكات | 1986 | | 15 000 رصيد مرحل من سنة | 1986 |
| | 25 000 من اشتركات | 1987 | | 50 000 رصيد مرحل من سنة | 1987 |
| | 30 000 من اشتراكات | 1988 | | 90 000 رصيد مرحل من سنة | 1988 |
| | 40 000 من اشتراكات | 1989 | | 160 000 رصيد مرحل من سنة | 1989 |
| | 50 000 من اشتراكات | 1990 | 250 000 | من حـ/ المصرف (محصل خلال عام 90) | |
| 405 000 | إلى الرصيد | 1990/12/31 | | | |
| 565 000 | | | 565 000 | | |
| | | | 405 000 | من الرصيد | 1991/1/1 |

### حـ/ اشتراكات مدى الحياة

| المبلغ | البيان | التاريخ | المبلغ | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| 6000 | الى الفائض المجمع | | 45 000 | رصيد | 90/1/1 |
| 74 000 | رصيد دائن | 90/12/31 | 35 000 | من حـ/ المصرف (محصل خلال العام) | |
| 80 000 | | | 80 000 | | |
| | | | 74 000 | من الرصيد | 91/1/1 |

ب ـ بيان الأثر على الحساب الختامى والمركز المالى للنادى فى 1990/12/31.

حـ/ الإيرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية فى 1990/12/31

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | 70 000 | من حـ/ اشتراكات مخفضة |
| 5 000 | إلى حـ/ الاشتراكات المعدومة | 143 000 | من حـ/ اشتراكات عادية |
| | | 160 000 | من حـ/ اشتراكات الخمس سنوات |

الميزانية فى 1990/12/31

أصول | خصوم

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | 6 000 | الفائض المجمع |
| | | 74 000 | اشتراكات مدى الحياة |
| | أرصدة مدينة أخرى | | أرصدة دائنة أخرى |
| 10 000 | اشتراكات مخفضة مستحقة | 15 000 | اشتراكات عادية (مقدمة) |
| 20 000 | اشتراكات عادية مستحقة | 405 000 | اشتراكات خمس سنوات (مقدمة) |

## ثانيا: التبرعات

من المشكلات التى يقابلها المحاسب فى الهيئات غير التجارية، كيفية معالجة التبرعات محاسبيا، فقد يتبرع عضو من أعضاء الهيئة مشكوراً إما تبرعا نقدياً أو عينياً (أى فى شكل غير نقدى) للهيئة المنتمى اليها، وقد يكون التبرع حراً أو مقيداً.

وقد تقوم الهيئة بجمع التبرعات بالعديد من الطرق والوسائل، فربما تلجأ الى الجمهور أو الشركات أو المصارف لتساهم فى أنشطة الهيئة عن طريق التبرعات، أو عن طريق إقامة مباريات رياضية أو حفلات أو أسواق خيرية. كذلك يتم جمع التبرعات عن طريق إيصالات أو طوابع أو صناديق مخصصة لذلك أو بغير ذلك من الوسائل.

وفى هذا الصدد يجب وضع نظم وإجراءات رقابية تكفل تنظيم عملية جمع التبرعات وفقا للترخيص الممنوح للهيئة بذلك فضلا عن التأكد من إنفاقها فى الأغراض المصرح بها بالإضافة إلى حمايتها من السرقة أو الاختلاس أو سوء الاستخدام.. الخ. ونوضح فيما يلى المعالجة المحاسبية لكل نوع من التبرعات:

### أ ـ التبرعات الحرة النقدية Free Donations

وهى عبارة عن التبرعات النقدية غير المقيدة أو المخصصة لغرض معين. وتسجل هذه التبرعات عند تلقيها بجانب المقبوضات بدفتر النقدية التحليلى تحت خانة المصرف أو الخزينة، كما تثبت نفس القيمة تحت خانة التبرعات بنفس الجانب. وفى نهاية كل فترة زمنية معينة تجمع خانة التبرعات بدفتر النقدية التحليلى ويجرى القيد التالى باليومية المركزية:

من حـ/ المصرف / الخزينة

الـى حـ/ التبرعـــات

اثبات جملة التبرعات النقدية المحصلة خلال شهر ----

وقد يفضل فتح حسابات فرعية للتبرعات حسب وسيلة جمعها وذلك بالقيد الآتى:

من حـ/ المصرف

إلـى حـ/ التبرعـات

ايصالات

طوابـع

صناديق

وفى حالة إنفاق بعض المصروفات اللازمة لجمع التبرعات، فإنه يتم خصمها من قيمة التبرعات المحصلة، وذلك بتحميل حـ/ التبرعات بقيمة المصروفات التى تتمثل فى المكافآت التشجيعية للمحصلين ومصاريف انتقالهم وقيمة الصناديق المعدة لجمع التبرعات وذلك بالقيدين التاليين:

من حـ/ مصروفات جمع التبرعات

إلى حـ/ المصرف

اثبات سداد مصروفات جمع التبرعات

من حـ/ التبرعات

إلى حـ/ مصروفات جمع التبرعات

تحميل حساب التبرعات بقيمة مصروفات جمع التبرعات

وبالطبع يخصص حساب للتبرعات بدفتر الأستاذ العام يجعل دائناً بهذه التبرعات ومدينا بقيمة مصروفات جمع التبرعات وذلك من واقع القيود الإجمالية باليومية المركزية. وفى نهاية الفترة المحاسبية يقفل حساب التبرعات فى الجانب الدائن لحساب الإيرادات والمصروفات بالقيد الآتى:

من حـ/ التبرعات

إلى حـ/ الإيرادات والمصروفات

## ب ــ التبرعات الحرة العينية

ويقصد بها التبرعات التى تحصل عليها الهيئة فى شكل عينى كالأراضى والمبانى والسيارات والأثاث... الخ.

وفيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية لهذا النوع من التبرعات دعنا نفترض أن أحد الأعضاء تبرع للجمعية التى ينتمى إليها بسيارة، وفى هذه الحالة تتبع الإجراءات التالية:

1 ــ تشكل لجنة فنية لمعاينة موضوع التبرع ــ السيارة فى مثالنا ــ من أجل تقدير قيمة لها، ويتم ذلك بموجب محضر يثبت فيه ذلك.

2ــ تتم إجراءات التنازل عن ملكية السيارة الى الجمعية بصفة رسمية.

3ــ يتم إثبات ماسبق فى الدفاتر المحاسبية (اليومية المركزية) على اعتبار أن قيمة الأصول التى تمتلكها الجمعية قد زادت بقيمة السيارة التى امتلكتها نتيجة تنازل صاحبها عنها وبذلك يفتح حساب جديد هو حساب السيارة يجعل مدينا بالقيمة التى قدرتها اللجنة الفنية التى شكلت لهذا الغرض.

ومن ناحية أخرى، فإن أموال الجمعية قد زادت أيضا بنفس القيمة وبما أن أموال الجمعية يمثلها حساب الفائض المجمع كما سبقت الإشارة، فيعتبر أنه زاد بقيمة السيارة التى أضيفت إلى أموال وأصول الجمعية، وعلى ذلك يكون القيد كالآتى:

من حـ/ السيارات

إلى حـ/ الفائض المجمع

إثبات قيمة السيارة التى تبرع بها العضو ــــــ للجمعية

طبقا لتقدير اللجنة الفنية

## جـ ـ التبرعات المقيدة

يقصد بها التبرعات النقدية أو العينية التى تتلقاها الهيئات غير التجارية ويكون مقيدا استعمالها من أجل تحقيق غرض معين بالذات كإنشاء مسجد أو مكتبة عامة أو ملجأ.... الخ. ومن الواجب فصل هذا النوع من التبرعات عن التبرعات الحرة غير المقيدة سالفة البيان والتى تضاف إلى الإيرادات التى تحصل عليها الهيئة لمقابلة المصروفات والأعباء المختلفة التى تتطلبها طبيعة نشاطها.

وبالنسبة للمعالجة المحاسبية لهذا النوع من التبرعات، فيفضل فتح حساب خاص لهذه التبرعات بالمصرف حتى لا تختلط مع الحساب الجارى للهيئة بالمصرف ويجرى القيد الآتى عند تلقى هذه التبرعات:

من حـ/ مصرف مسجد/ مكتبة...

الى حـ/ مخصص مبنى المسجد أو المكتبة

إثبات قيمة التبرعات المحصلة لمشروع المسجد أو المكتبة

---

وعند الصرف من هذه التبرعات فى الأغراض المخصصة لها يجرى القيد الآتى:

من حـ/ منبى المسجد / المكتبة

إلى حـ/ مصرف مسجد / مكتبة

إثبات إجمالى المصروفات على مبنى المسجد أو المكتبة

ويتم ترحيل هذه القيود إلى حسابات خاصة بها بدفتر الأستاذ العام وعند الانتهاء من تحقيق الغرض الذى خصصت من أجله هذه التبرعات كالانتهاء مثلا من إقامة المبنى، يتم إقفال حساب المخصص (مخصص مبنى المسجد أو المكتبة) فى حساب الفائض المجمع بالقيد الآتى:

من حـ/ مخصص مبنى المسجد / أو المكتبة

إلـى حـ/ الفائـض المجمـــع

وتجدر الإشارة إلى أنه فى حالة عدم كفاية هذه التبرعات المقيدة لمقابلة تكاليف المبنى المخصصة له يغطى الفرق من حساب مصرف الهيئة أو قد تسعى الهيئة للحصول على تبرعات إضافية لمقابلة هذا العجز.

وفى حالة انتهاء السنة المالية التى يعد عنها حساب الإيرادات والمصروفات، دون أن تكون كل هذه التبرعات المقيدة قد أنفقت فى الغرض المخصصة له، فإنه من الضرورى أن يظهر ضمن أصول ميزانية الهيئة رصيدان الأول مصرف مسجد/ مكتبة ويمثل المبلغ المتبقى بدون صرف من هذه التبرعات، والثانى حساب مبنى المسجد/ المكتبة... الخ ويمثل قيمة ما صرف من هذه التبرعات على هذا المبنى، وفى نفس الوقت يقابل هذين الرصيدين رصيد دائن فى جانب الخصوم بالميزانية تحت مسمى مخصص مبنى المسجد أو المكتبة والذى يساوى قيمة الرصيدين السابقين. ويمكن توضيح ذلك على قائمة المركز المالى كما يلى:

الميزانية فى 12/31/ --19

| أصول | | خصوم | |
|---|---|---|---|
| × | مصرف مسجد / مكتبة | ×× | مخصص مبنى المسجد/ المكتبة |
| × | مبنى المسجد / المكتبة | | |

أما فى حالة زيادة التبرعات المقيدة لغرض معين عن تكلفة تنفيذ هذا الغرض، فإنه يتم تحويل الرصيد المتبقى بحساب المصرف الخاص بهذا الغرض الى حساب مصرف الهيئة، وذلك بإجراء القيد الآتى:

من حـ/ مصرف جارى (الهيئة)

إلى حـ/ مصرف مبنى المسجد/ المكتبة

إقفال رصيد مصرف المبنى بحساب الهيئة الجارى بالمصرف

ويعتبر هذا الجزء الفائض من التبرعات المقيدة تبرعات حرة، ولذلك يتم ترحيل جزء من المخصص بقيمة الجزء الفائض إلى حساب تبرعات حرة الذى يقفل بدوره فى حساب الإيرادات والمصروفات، أما باقى رصيد المخصص الخاص بالمبنى فيقفل فى حساب الفائض المجمع وتكون القيود وفقا للتسلسل الآتى:

من حـ/ مخصص مبنى المسجد

إلى حـ/ التبرعات

ترحيل الجزء الفائض من التبرعات المقيدة للتبرعات الحرة

---

من حـ/ التبرعـات

إلى حـ/ الإيرادات والمصروفات

إقفال رصيد التبرعات بحساب الإيرادات والمصروفات

---

من حـ/ مخصص مبنى المسجد/ المكتبة

إلى حـ/ الفائض المجمع

إقفال باقى رصيد المخصص فى حساب الفائض المجمع

---

ونعرض فيما يلى مثالا لتوضيح المعالجة المحاسبية المتعلقة بالتبرعات المقيدة.

## مثال تطبيقى:

فى 1990/1/1 حصلت جمعية العلوم الإنسانية تبرعات نقدية من بعض المصارف والشركات والأفراد بلغت قيمتها 100 000 دينار لغرض إقامة مبنى مكتبة عامة، وتم إيداع هذه التبرعات بحساب خاص بالمصرف.

فى 1990/12/31 بلغت المبالغ المنصرفة على مبنى المكتبة 65 000 دينار

وفى1991/12/31 تم تنفيذ مبنى المكتبة وبلغت التكاليف الكلية لمبنى المكتبة مبلغ 90 000 دينار

المطلوب:

أ ـ إعداد الحسابات اللازمة كما تظهر بدفتر الأستاذ العام للجمعية فى 90/12/31 ، 1991/12/31.

ب ـ بيان الأثر على الحساب الختامى والمركز المالى للجمعية في عامى 90، 1991.

## الحـــــل

### *أ ـ الحسابات بدفتر الأستاذ العام*

حـ/ مصرف (مبنى المكتبة)

| المبلغ | البيان | التاريخ | المبلغ | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| 100 000 | الى حـ/ مخصص مبنى المكتبة | 90/1/1 | 65 000 | من حـ/ مبنى المكتبة خلال عام | 90 |
| | | | 35 000 | من الرصيد | 90/12/31 |
| 100 000 | | | 100 000 | | |
| 35 000 | الى رصيد | 91/1/1 | 25 000 | من حـ/ مبنى المكتبة خلال عام | 91 |
| | | | 10 000 | من حـ/ مصرف جارى | 91/12/31 |
| 35 000 | | | 35 000 | | |

## حـ/ مخصص مبنى المكتبة

| المبلغ | البيان | التاريخ | المبلغ | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| 100 000 | الى حـ/الرصيد | 90/12/31 | 100 000 | من حـ/ مصرف (مبنى المكتبة) | 90/1/1 |
| 100 000 | | | 100 000 | | |
| 10 000 | الى حـ/ التبرعات | 91/12/31 | 100 000 | من الرصيد | 91/1/1 |
| 90 000 | الى حـ/ الفائض المجمع | 91/12/31 | | | |
| 100 000 | | | 100 000 | | |

## حـ/ مبنى المكتبة

| المبلغ | البيان | التاريخ | المبلغ | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| 65 000 | الى حـ/ مصرف مبنى المكتبة خلال عام90 | | 65 000 | من الرصيد | 90/12/31 |
| 65 000 | | | 65 000 | | |
| 65 000 | الى رصيد | 91/1/1 | 90 000 | من الرصيد | 91/12/31 |
| 25 000 | الى حـ/ مصرف مبنى المكتبة | 91/12/31 | | | |
| 90 000 | | | 90 000 | | |

## حـ/ التبرعات

| المبلغ | البيان | التاريخ | المبلغ | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| 10 000 | الى حـ/ الايرادات والمصروفات | 91/12/31 | 10 000 | من حـ/ مخصص مبنى المكتبة | 91/12/31 |
| 10 000 | | | 10 000 | | |

ب ـ بيان الأثر على الحساب الختامى والميزانية فى عامى 1990، 1991.

أصول — الميزانية فى 1990/12/31 — خصوم

| | أصول | | خصوم |
|---|---|---|---|
| 65 000 | مبنى المكتبة | 100 000 | مخصص مبنى المكتبة |
| 35 000 | مصرف مبنى المكتبة | | |

حـ/ الإيرادات والمصروفات عن

السنة المنتهية فى 1991/12/31

منه — لـه

| | منه | | لـه |
|---|---|---|---|
| | | 10 000 | من حـ/ التبرعات<br>(محولة من مخصص مبنى المكتبة) |

أصول — الميزانية فى 1991/12/31 — خصوم

| | أصول | | خصوم |
|---|---|---|---|
| 90 000 | مبنى المكتبة | 90 000 | الفائض المجمع |
| 10 000 | مصرف جارى | | |

## رابعا: الإعانات

لا شك أن الإعانات التى تقدمها الدولة للهيئات غير التجارية ( الجمعيات والنوادى والنقابات والاتحادات) تعتبر مورداً هاماً لهذه الهيئات لمقابلة نفقاتها المتزايدة. وتتوقف قيمة الإعانات التى تحصل عليها الهيئة على حجم وطبيعة الخدمات التى تقدمها الهيئة إلى الجمهور بصفة عامة أو إلى فئة معينة من الأفراد كالأطباء والمهندسين والمحاسبين وغيرهم.

وعند استلام مبلغ الإعانة تثبت بدفتر النقدية التحليلى فى جانب المقبوضات تحت خانة مصرف أو خزينة كما تدون نفس القيمة تحت خانة الاعانات بنفس الجانب. وفى نهاية كل فترة زمنية معينة يجرى القيد التالى بإجمالى خانة الإعانات بدفتر النقدية:

من حـ / المصرف/ الخزينة

إلى حـ / الإعانـــات

اثبات إعانات محصلة من ____________

ويفتح حساب للإعانات بدفتر الأستاذ العام يجعل دائناً بقيمة الإعانات المحصلة، وعند إعداد الحساب الختامى فى نهاية الفترة المحاسبية يتم إقفال حساب الإعانات فى الجانب الدائن لحساب الإيرادات والمصروفات بالقيد الآتى:

من حـ / الإعانات

إلى حـ / الإيرادات والمصروفات

## خامساً: إيرادات النشاط الداخلى

تقوم الهيئات غير التجارية عادة بالعديد من الأنشطة الداخلية من أجل تحقيق إيرادات تساهم فى تغطية جزء من نفقاتها وأعبائها الثابتة أو مصلحة أعضائها، فعلى سبيل المثال نجد أن النوادى والجمعيات تقيم حفلات خاصة تسعى من ورائها للحصول على إيرادات صافية لمقابلة نفقاتها المختلفة، كما قد تقوم بتشغيل مقهى أو مطعم يقدم للأعضاء وجبات غذائية ومشروبات بأسعار مناسبة، وكذلك قد تؤجر النوادى بعض الصالات لإقامة الأفراح والمناسبات

المختلفة، كما تقيم النوادى مهرجانات أو مباريات رياضية نظير رسوم دخول معينة، وقد تقوم الجمعيات العلمية بإصدار مجلات أو دوريات علمية من أجل توزيعها على الأعضاء وغيرهم مقابل أسعار مناسبة وهكذا. ونوضح فيما يلى المعالجة المحاسبية لهذه النواحى المختلفة من النشاط الداخلى.

## 1 ـ نشاط المطاعم والمقاهى والصالات

يخصص حساب مستقل لكل ناحية من هذه النواحى بدفتر الأستاذ العام، فمثلا يفتح حساب للمطعم يجعل مدينا بكل المصروفات المتعلقة به، كما يجعل دائنا بقيمة الإيرادات المحققة، ويرحل رصيد هذا الحساب فى نهاية الفترة المالية إلى حساب الإيرادات والمصروفات

وتثبت جميع المدفوعات الخاصة بالمطعم بدفتر النقدية التحليلى فى جانب المدفوعات تحت خانة المصرف/ الخزينة كما تقيد هذه المدفوعات تحت خانة مصروفات المطعم بنفس الجانب. وتقيد جميع الإيرادات التى يحققها المطعم بدفتر النقدية التحليلى بجانب المقبوضات تحت خانة المصرف/ الخزينة وتثبت نفس القيمة تحت خانة إيرادات المطعم. وفى نهاية كل فترة زمنية محددة تجمع خانتى المطعم بدفتر النقدية التحليلى وتجرى القيود الإجمالية الآتية:

من حـ / المطعم

إلى حـ / المصرف/ الخزينة

إثبات مصروفات المطعم عن شهر ــــــــ

من حـ / المصرف/ الخزينة

إلى حـ / المطعم

إثبات إيرادات المطعم عن شهر ــــــــ

ويتم ترحيل هذه القيود الى حـ / المطعم بدفتر الأستاذ العام، فيجعل مدينا بمصروفات المطعم، ودائنا بالإيرادات الناتجة عن استغلال المطعم. وفى نهاية الفترة المحاسبية يقفل حساب المطعم بترحيل رصيده إلى الجانب الدائن من حساب الإيرادات والمصروفات إذا كان ربحا، وإلى الجانب المدين اذا كان خسارة.

ويعتبر حساب المطعم أو المقهى حساب متاجرة وأرباح وخسائر بالنسبة لاستغلال هذا النشاط، ويظهر هذا الحساب على النحو التالى:

حـ/ المطعم

| | | | |
|---|---|---|---|
| × | مواد غذائية أول الفترة | × | إيرادات المبيعات |
| × | مشتريات مواد غذائية | × | مواد غذائية آخر الفترة |
| × | م. نقل المشتريات | | |
| × | مرتبات وأجور | | |
| × | وقود | | |
| × | مهمات تشغيل | | |
| × | إهلاك أواني وأدوات المطبخ | | |
| × | مصروفات متنوعة | | |
| × | الى حـ/ الإيرادات والمصروفات | | |
| × | صافى ايراد المطعم | | |
| ××× | | ××× | |

ويلاحظ أنه فى بعض الأحيان قد تقوم الجمعية أو النادى بتأجير المطعم أو المقهى لمتعهد خارجى نظير إيجار شهرى أو سنوى يعتبر إيراداً للنادى على أن يلتزم المتعهد ببيع الأصناف المتفق عليها للأعضاء حسب قائمة الأسعار المتفق عليها. وعادة ما يتم تحصيل تأمين نقدى من المتعهد ويتم إثباته بالقيد الآتى:

من حـ / المصرف/ الخزينة

إلى حـ / تأمين إيجار المطعم/ المقهى

ويظهر حـ / تأمين إيجار المطعم أو المقهى ضمن الأرصدة الدائنة الأخرى بالميزانية فى جانب الخصوم وعند تحصيل الجمعية أو النادى ايراد ايجار المطعم يجرى القيد الآتى:

من حـ / المصرف/ الخزينة

إلى حـ / إيراد إيجار المطعم/ المقهى

وفى نهاية الفترة المحاسبية يقفل حـ / إيراد إيجار المطعم/ المقهى فى حساب الإيرادات والمصروفات بعد إجراء التسويات المتعلقة بالمستحقات والمقدمات بالقيد الآتى:

من حـ / إيراد إيجار المطعم/ المقهى

إلى حـ /الإيرادات والمصروفات

## 2ـ نشاط الحفلات الخاصة

لتحديد صافى ايراد الحفلات، يتم فتح حساب خاص بدفتر الأستاذ العام للحفلة يجعل مدينا بجميع مصروفات الحفلة ودائنا بالإيرادات المحصلة. ويمثل رصيد هذا الحساب ربحاً للجمعية أو للنادى إذا زادت إيرادات الحفلة عن مصروفاتها أو خسارة إذا كان العكس، ويرحل هذا الرصيد إلى حساب الإيرادات والمصروفات فى نهاية الفترة المحاسبية

وتسجل جميع المدفوعات الخاصة بالحفلة بدفتر النقدية التحليلى فى جانب المدفوعات تحت خانة مصرف/ خزينة، كما تسجل هذه المدفوعات أيضا تحت خانة مصروفات حفلات بنفس الجانب. كما تثبت الإيرادات المحصلة من الحفلة بجانب المقبوضات بنفس الدفتر تحت خانة مصرف/ خزينة، وتثبت أيضا بنفس الجانب تحت خانة إيرادات حفلات. وفى نهاية كل فترة زمنية تجمع خانتى الحفلات بجانبى المقبوضات والمدفوعات بدفتر النقدية التحليلى وتجرى القيود الإجمالية الآتية:

من حـ / الحفلات

إلى حـ / المصرف/ الخزينة

إثبات اجمالى مصروفات الحفلات

---

من حـ / المصرف/ الخزينة

إلـى حـ / الحفـلات

إثبات اجمالى إيرادات الحفلات

ويتم ترحيل هذه القيود إلى حساب الحفلات بدفتر الأستاذ العام، ثم يتم ترصيد واقفال هذا الحساب فى نهاية الفترة المحاسبية فى حساب الإيرادات والمصروفات حسب ما يسفر عنه حساب الحفلات، فإذا كان الرصيد ربحاً يكون القيد كما يلى:

من حـ / الحفلات

إلى حـ / الإيرادات والمصروفات

أما إذا كان الرصيد خسارة بمعنى زيادة مصروفات الحفلة عن إيراداتها يكون القيد كما يلى:

من حـ / الايرادات والمصروفات

إلـــى حـ / الحفـــلات

## 3ـ نشاط الملاعب والمباريات الرياضية

تمثل إيرادات الملاعب والمباريات التى تنظمها النوادى مصدراً هاما من مصادر إيرادات النوادى، فقد تحدد اشتراكا معينا لممارسة كل رياضة، أو رسما معينا لمشاهدة المباراة، وحتى تتمكن إدارة النادى من معرفة النتيجة النهائية لكل نشاط من حيث أنه يحقق فائضا من الإيرادات أو يحقق خسارة، فإنه يفضل تخصيص حساب مستقل بدفتر الأستاذ العام للملاعب وآخر للمباريات. كما هو الحال بالنسبة للمطعم أو الحفلة ـ حيث يجعل الأول مدينا بمصروفات تشغيل وصيانة الملاعب ودائنا بالإيرادات المحصلة من استغلال هذه الملاعب، أما الثانى فيجعل مدينا بمصروفات تنظيم المباراة أو المهرجان الرياضى ودائنا بالإيرادات المحصلة من بيع تذاكر المباراة. وتعالج جميع المقبوضات والمدفوعات المتعلقة بالملاعب والمباريات بدفتر النقدية التحليلى نفس المعالجة الخاصة بمقبوضات ومدفوعات المطاعم والحفلات والتى سبق إيضاحها بالتفصيل، كما يرحل رصيد حساب الملاعب ورصيد حساب المباريات إلى حساب الإيرادات والمصروفات فى نهاية الفترة المالية.

### 4 ـ نشاط الدوريات والمجلات العلمية

تقوم الجمعيات العلمية بإصدار دوريات أو مجلات علمية فى مجال تخصصها، وذلك بتوزيعها على الأعضاء بأسعار رمزية وعلى غير الأعضاء بأسعار مرتفعة نسبيا. ومن الواجب فى هذا الصدد تخصيص حساب مستقل بدفتر الأستاذ العام للدورية أو المجلة يجعل مدينا بجميع المصروفات المتعلقة بإصدار المجلة من ورق وطباعة وتصوير وتوزيع... الخ كما يجعل دائناً بجميع الإيرادات المحصلة من بيع وتوزيع النسخ الصادرة من الدورية أو المجلة. وفى نهاية الفترة يتم ترصيد حساب الدورية أو المجلة لمعرفة ما أسفر عنه حساب المجلة من زيادة فى إيرادتها عن مصروفاتها أو العكس، وبالتالى يتم إقفال رصيد المجلة فى الجانب الدائن من حساب الإيرادات والمصروفات إذا كان هناك فائض فى إيرادات المجلة عن مصروفاتها، أو فى الجانب المدين من حساب الإيرادات والمصروفات إذا كان العكس، مثلما هو الحال تماما فى معالجة أوجه النشاط الداخلى (المطعم/ الحفلات/ الملاعب/ المباريات) سالفة الذكر.

## سادسا: الإيرادات الناتجة من استثمار فائض الأموال

تقوم الهيئات غير التجارية عادة باستثمار فائض الأموال المتاح لديها فى مجالات الكسب وفقا لأحكام القوانين واللوائح الداخلية المنظمة لهذه الهيئات. ومن أمثلة أوجه استثمار الأموال الفائضة: شراء أسهم أو سندات، أو شراء عقارات وتأجيرها للغير، أو فتح حسابات ودائع بالمصارف أو بصندوق التوفير أو شراء شهادات استثمار وهكذا.

وتتمثل المعالجة المحاسبية فيما يلى:

1 ـ عند شراء الأوراق المالية/ العقارات/ شهادات استثمار/ ودائع مصرفية يكون القيد بدفتر النقدية التحليلى بجانب المدفوعات تحت خانة مصرف/ خزينة، كما تثبت نفس القيمة فى خانة مدفوعات أخرى بنفس الجانب ويكون القيد الإجمالى باليومية المركزية:

من حـ / أوراق مالية/ عقارات/ ودائع مصرفية

إلى حـ / مصرف/ خزينة

شراء أ. مالية بصك على الحساب الجارى

2 ـ عند تحصيل ايرادات هذه الاستثمارات، تثبت بدفتر النقدية التحليلى بجانب المقبوضات تحت مصرف/ خزينة، كما تثبت القيمة أيضا بنفس الجانب تحت إيرادات متنوعة، وفى نهاية كل فترة زمنية معينة يجرى القيد الإجمالى الآتى:

من حـ / مصرف/ خزينة

إلـى حـ / فوائـد سنـدات

إلـى حـ / إيـراد ا. ماليـة

إلـى حـ / إيـراد تأجير عقارات

إلـى حـ / فوائـد ودائع... الخ

إثبـات تحصيل إيـرادات الاستثمـارات

3 ـ فى نهاية الفترة المحاسبية يتم إقفال حسابات إيرادات الاستثمارات المختلفة فى الجانب الدائن من حساب الإيرادات والمصروفات مع الأخذ فى الحسبان أى إيرادات مستحقة وذلك باضافتها، أو أية إيرادات محصلة مقدما وذلك بإستبعادها ويكون قيد إقفال هذه الإيرادات فى حساب الإيرادات والمصروفات كا لآتى:

من حـ / فوائد سندات

من حـ / إيراد ا. مالية

من حـ / إيراد تأجير عقارات

من حـ / فوائد ودائع

إلى حـ / الإيرادات والمصروفات

ونود أن نلفت النظر إلى ضرورة تكوين مخصص هبوط أسعار اوراق مالية فى نهاية الفترة المحاسبية فى حالة هبوط أسعارها فى سوق الأوراق المالية عن تكلفتها الأصلية. ويتم تحميله على حساب الإيرادات والمصروفات بالقيد التالى:

من حـ / الإيرادات والمصروفات

إلى حـ / مخصص هبوط أسعار ا. مالية

تكوين مخصص هبوط أسعار بالفرق بين تكلفة ا. مالية وسعرها السوقى

## المسحوبات

من المعلوم أن حساب المسحوبات Drawings Account يمثل صاحب (أصحاب) المنشأة التجارية باعتباره مدينا للمنشأة بما سحبه منها فى شكل نقدية أو بضاعة لا ستخدامه الشخصى. واذا أمعنا فى طبيعة تنظيم الهيئات غير التجارية، لوجدنا أنه ليس هناك شخص يمتلكها ويتصرف فى أمورها، بل إنها مجموعة من الأعضاء متساوين فى الحقوق والواجبات يدبرون أمرهم طبقا للقانون والنظام الأساسى للهيئة المتفق عليه.

ونخلص من هذا التحليل إلى عدم وجود حساب للمسحوبات فى الدفاتر المحاسبية للهيئات غير التجارية. ولكن قد نتساءل، ما المعالجة المحاسبية عندما يسحب أحد الأعضاء فى هيئة غير تجارية كنقابة أو نادى مثلا ـ مبلغا من المال كسلفة يردها فيما بعد (بشرط موافقة اللجنة الشعبية للهيئة على ذلك) ؟

والحقيقة كما ذكرنا أعلاه أن العضو لم يسحب مبلغا لحسابه وإنما ذكرنا أن هذا المبلغ على سبيل السلفة القابلة للرد وفقا للشروط الموضوعة، ومن ثم تثبت قيمة السلفة بدفتر النقدية التحليلى فى جانب المدفوعات تحت خانة مصرف/ خزينة، كما تثبت بنفس الجانب تحت خانة مدفوعات أخرى، وفى نهاية كل فترة زمنية معينة يجرى القيد الإجمالى الآتى:

من حـ / مدينون نظير سلف

إلى حـ / المصرف/ الخزينة

إثبات إجمالى السلفة التى سحبها الأعضاء

وعند رد السلفة من العضو بصك أو نقدا للهيئة المنتمى اليها تعالج عكس ما سبق أى تثبت فى جانب المقبوضات بدفتر النقدية التحليلى، ويكون القيد الإجمالى كالآتى:

من حـ / المصرف/ الخزينة

إلى حـ / مدينون نظير سلف

إثبات قيمة السلف المحصلة من الأعضاء

## المصروفات فى الهيئات غير التجارية

وأخيرا فيما يتعلق بعناصر المصروفات فى الهيئات غير التجارية كالجمعيات الاجتماعية والنوادى والنقابات، فإنها تنقسم كما هو معروف فى المنشآت التجارية إلى مصروفات رأسمالية ومصروفات إيرادية. ولا تختلف المعالجة المحاسبية للنفقات الرأسمالية عما سبق دراسته فى مبادىء المحاسبة فى المشروعات التجارية من حيث احتساب مصروفات الإهلاكات للأصول الثابتة كالأثاث والسيارات والمبانى وخلافه وتحميلها على الحساب الختامى فى نهاية الفترة المحاسبية.

أما بالنسبة للنفقات الإيرادية فيمكن تبويبها فى الهيئات غير التجارية إلى نوعين:

### 1ـ مصروفات اجتماعية

ويقصد بها المصروفات التى تنفقها الهيئات غير التجارية على الخدمات الاجتماعية المختلفة التى أنشئت اصلاً من أجلها كا لمصروفات على الخدمات البيئية أو الثقافية أو الرياضية أوالتعليمية....الخ

وفى النوادى على سبيل المثال تتمثل هذه المصروفات فى مصروفات إصلاح وصيانة الملاعب والحدائق، مهمات تشغيل حمامات السباحة، ومصروفات تنظيم الحفلات والمهرجانات الرياضية، وأدوات الألعاب المختلفة أما فى الجمعيات العلمية فتتمثل فى المصروفات المتعلقة بإقامة المؤتمرات والندوات واللقاءات العلمية ذات العلاقة.

### 2ـ مصروفات إدارية وعمومية

لاتختلف طبيعة المصروفات الإدارية فى الهيئات غير التجارية عما هو الحال فى المنشآت التجارية، فهى تشتمل على كافة المصروفات اللازمة لإدارة نشاط الهيئة بخلاف المصروفات الاجتماعية مثل أجور ومرتبات الموظفين، والإيجار، والهاتف والبرق، والقرطاسية، والنور والمياه والتدفئه، ومصروفات المصرف ومصروفات الفوائد المدينة.....الخ. ونتناول فى الفصل التالى كيفية قياس نتائج الأعمال وتصوير المركز المالى فى الهيئات غير التجارية.

# الفصل الثالث

# قياس نتيجة الأعمال والمركز المالى فى الهيئات غير التجارية

*الأهداف التعليمية*

بعد دراسة هذا الفصل، ينبغى أن تكون قادراً على:

1 ـ فهم كيفية إعداد الحساب الختامى فى الهيئات غير التجارية.

2 ـ تحديد طبيعة ومصادر الفائض المجمع فى هذه الهيئات.

3 ـ إيضاح المقصود بالفائض الخاص والمعالجة المحاسبية له.

4 ـ فهم المقصود بملخص المقبوضات والمدفوعات والهدف من إعداده والفروق بينه وبين حساب الإيرادات والمصروفات.

5 ـ إعداد قائمة المركز المالى فى الهيئات غير التجارية.



# مقدمة

يهدف النظام المحاسبى فى الهيئات غير التجارية - بصفة أساسية - إلى قياس ومعرفة نتيجة أعمال الهيئة خلال فترة محاسبية معينة وبيان مركزها المالى الحقيقى فى نهاية تلك الفترة، بالإضافة إلى المحافظة على أصول الهيئة، والرقابة على كيفية التصرف فيها، فضلا عن توفير المعلومات التى تطلبها الجهات الخارجية كأمانة الشباب والرياضة والضمان والجهاز الشعبى للمحاسبة والمراجعة وغيرها. وفيما يلى شرح موجز لكيفية قياس نتائج الأعمال والمركز المالى فى الهيئات غير التجارية.

## أولاً: قياس نتائج الأعمال

سبقت الإشارة فى مقدمة هذا الجزء أن الهيئات غير التجارية من جمعيات ونوادٍ ونقابات واتحادات لا تسعى أساسا من وراء ممارسة نشاطها إلى تحقيق أرباح بالمعنى الفنى المعروف لهذه الكلمة، وإنما تسعى إلى تحقيق أهداف اجتماعية وثقافية ورياضية وتعليمية وغيرها وذلك عن طريق تقديم خدماتها لأعضائها بصفة خاصة وللمجتمع بصفة عامة.

وعلى ذلك فالهيئات غير التجارية لا تشترى بضاعة بقصد إعادة بيعها أو خامات بقصد تصنيعها ثم إعادة بيعها وتحقيق أرباح من وراء ذلك النشاط، وإنما تمارس هذه الهيئات نشاطا معينا يختلف من هيئة إلى أخرى، فعلى سبيل المثال نجد أن نشاط النوادى الرياضية يختلف عن نشاط الجمعيات الخيرية، عن نشاط الجمعيات العلمية، وعن نشاط النقابات والروابط والاتحادات المختلفة وغيرها. لذلك كان لابد للقائمين على إدارة هذه الهيئات من قياس ومعرفة نتائج نشاط الهيئة وإمداد الجهات الإدارية المشرفة على هذه الهيئات بالمعلومات المطلوبة ذات العلاقة.

ولهذا يتم قياس نتيجة أعمال هذه الهيئات فى نهاية كل فترة محاسبية (غالبا سنة) عن طريق إعداد حساب ختامى يطلق عليه حساب الإيرادات والمصروفات (مثلما هو الحال فى منشآت المهن الحرة). ويجب إعداد هذا الحساب على أساس قاعدة الاستحقاق (الربح المكتسب) حيث يجعل مدينا بجميع المصروفات والأعباء الثابتة المتعلقة بالفترة المحاسبية سواء دفعت أو لم تدفع خلال الفترة، كما يجعل دائنا بالإيرادات المختلفة المتعلقة بالفترة سواء حصلت أو لم تحصل خلال هذه الفترة، مع مراعاة تطبيق سياسة الحيطة والحذر عند إعداد حساب الإيرادات والمصروفات والتى تقضى بتكوين المخصصات الكافية لمقابلة أية خسائر يحتمل حدوثها مستقبلا وبالنسب الكافية لتغطية هذه الخسائر. ويمثل رصيد هذا الحساب زيادة الإيرادات عن المصروفات (فائض الإيرادات) أو العكس عجز الإيرادات عن المصروفات خلال الفترة المحاسبية. ويرحل هذا الرصيد إلى حساب الفائض المجمع.

## حساب الفائض المجمع:

تتأسس الهيئات غير التجارية عادة بدون رأس مال على العكس مما هو متعارف عليه فى المنشآت التجارية ـ ولكن يتم تمويل الهيئة وتغطية مصروفاتها وأعبائها الدورية عن طريق تحصيل رسوم العضوية والاشتراكات الدورية علاوة على التبرعات والإعانات وإيرادات الأنشطة الداخلية كما سبق أن أوضحنا ـ فإذا تبقى فى نهاية الفترة المحاسبية فائض بمعنى أن مجموع الإيرادات كان أكبر من المصروفات والأعباء المتعلقة بالفترة، فإن هذا الفائض لا يوزع على الأعضاء المكونين للهيئة بل يرحل من فترة إلى أخرى ويتجمع فى حساب يطلق عليه «حساب الفائض المجمع» وهو عبارة عما يتجمع من صافى إيرادات كل فترة إن كان هناك فائض بالطبع.

وبناء على ذلك يمكن القول أن حساب الفائض المجمع فى الهيئات غير التجارية يناظر ويقابل حساب رأس المال فى المنشآت التجارية. ولذلك إذا كان هناك زيادة فى الإيرادات عن المصروفات (فائض Surplus) خلال الفترة المحاسبية، فإن هذه الزيادة أو الفائض يزاد به حساب الفائض المجمع أى يجعل دائناً به. أما إذا كان هناك زيادة فى المصروفات عن الإيرادات (عجز Deficit) فإن هذا العجز (الخسارة) يخفض به حساب الفائض المجمع أى

يجعل مدينا به. بالإضافة إلى ترحيل قيمة الأصول العينية التى تؤول إلى الهيئة بطريق التبرع أو الهبة أو الوصية، وأيضا الأرباح أو الخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول الثابتة إلى حساب الفائض المجمع.

## حساب الفائض الخاص

قد تقوم الهيئات غير التجارية من جمعيات علمية ونواد رياضية بتخصيص أموال أو استثمارات معينة لأجل خدمة غرض معين من أغراضها، ومثال ذلك الإنفاق على الجوائز الممنوحة للفائزين ببطولات رياضية أو للمتفوقين فى العلوم أو الآداب أو لمساعدة طلاب الجامعات فى مواصلة دراستهم. وفى هذه الحالة يفضل تخصيص حساب مستقل لهذه الأموال أو الإستثمارات المخصصة أو المقيدة لغرض معين يطلق عليه حـ / الفائض الخاص (فائض الجوائز مثلا)، بالإضافة إلى فتح حسابات مستقلة لأوجه الاستثمارات التى تستثمر فيها المبالغ المخصصة لهذه الأغراض. وبالنسبة للمعالجة المحاسبية فتكون على النحو التالى:

أ ـ حالة تبرع أحد الأعضاء بتبرعات عينية أو نقدية من أجل الجوائز ففى هذه الحالة يجرى القيد التالى:

من مذكورين

حـ / عقارات (للجوائز)

أو حـ / ودائع بالمصرف (للجوائز)

أو حـ / أوراق مالية (للجوائز)

إلى حـ / الفائض الخاص ـ فائض الجوائز

إثبات التبرعات من أجل الجوائز أو لأغراض أخرى

ب ـ حالة إقرار اللجنة الشعبية للهيئة بتخصيص بعض الممتلكات (الأصول) لأغراض الجوائز مثلا، وفى هذه الحالة يجرى القيدين التاليين (بأرقام افتراضية للتوضيح)

من مذكورين

70 000 حـ / عقارات (لفائض الجوائز)

50 000 حـ / استثمارات أ. مالية (لفائض الجوائز)

30 000 حـ / ودائع بالمصرف (لفائض الجوائز)

إلى مذكورين

70 000 حـ / العقارات

5 000 حـ / استثمارات أ. مالية

3 000 حـ / المصرف/ الخزينة

(تخصيص بعض الاصول لأغراض الجوائز)

15 0000 من حـ / الفائض المجمع

15 0000 إلى حـ / الفائض الخاص/ فائض الجوائز

(إثبات تكوين فائض الجوائز من الفائض المجمع)

وقد تقوم الهيئة بشراء أوراق مالية خصيصا لأغراض الجوائز، وفى هذه الحالة يجرى القيد التالى:

من حـ / أوراق مالية (لفائض الجوائز)

إلى حـ / المصرف/ الخزينة

إثبات سداد تكلفة الأوراق المالية المشتراة لأغراض الجوائز

من حـ / الفائض المجمع

إلى حـ / الفائض الخاص

تخفيض الفائض المجمع بقيمة الأوراق المالية المشتراة لأغراض الجوائز

ومن الجدير بالذكر فى هذا الصدد أنه يجب إضافة إيرادات العقارات وإيرادات الاستثمارات وفوائد الودائع وأرباح بيع الأوراق المالية المخصصة لغرض معين كالجوائز إلى

حساب الفائض الخاص (فائض الجوائز مثلا) مع مراعاة استبعاد أية مصروفات يتم إنفاقها فى سبيل تحصيل هذه الإيرادات مثل مصروفات وعمولة المصرف، كما يخصم أيضا من حساب الفائض الخاص خسائر بيع الأوراق المالية وقيمة الجوائز الممنوحة.

## ملخص المقبوضات والمدفوعات

لما كانت معظم عمليات الهيئات غير التجارية عمليات نقدية ينعكس أثرها على دفتر النقدية التحليلى، فانه فى معظم الأحيان يعد ملخص المقبوضات والمدفوعات (حساب المقبوضات والمدفوعات) تمهيدا لإعداد حساب الإيرادات والمصروفات. وفى هذا الصدد نود أن نشير إلى الفروق بين حساب الإيرادات والمصروفات وملخص المقبوضات والمدفوعات وذلك فى الجدول (3-3)

الجدول(3-3)

مقارنة بين ملخص المقبوضات والمدفوعات وحساب الايرادات والمصروفات

| ملخص المقبوضات والمدفوعات | حساب الإيرادات والمصروفات |
|---|---|
| 1 ـ يمثل قائمة بالعمليات النقدية التى تمت أى التدفقات النقدية الداخلة والخارجة. | 1 ـ يمثل أرصدة عمليات الفترة المحاسبية من إيرادات ومصروفات. |
| 2 ـ يبدأ بالرصيد النقدى أول الفترة بكل من المصرف والخزينة،ثم الإيرادات المحصلة والمصروفات المدفوعة،ويشمل أيضا مقبوضات أو مدفوعات خاصة بفترات ماضية أو مستقبلة. | 2 ـ يبين فقط عناصر الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالفترة المحاسبية سواء حصلت أو لم تحصل وسواء دفعت أو لم تدفع. |
| 3 ـ يتضمن عناصر الإيرادات والمصروفات الايرادية والرأسمالية معا، مادامت قد تمت بصك أو نقدا خلال الفترة المحاسبية. | 3 ـ لا يتضمن إلا عناصر الإيرادات والمصروفات الإيرادية فقط. |
| 4 ـ رصيده يمثل المبلغ الموجود فعلا بالمصرف أو الخزينة فى نهاية الفترة. | 4 ـ رصيده يمثل الفائض (زيادة إيرادات الفترة عن مصروفاتها) أو العجز (زيادة مصروفات الفترة عن إيرادتها). |
| 5 ـ عبارة عن قائمة للتدفق النقدى. | 5 ـ عبارة عن حساب ختامى لقياس نتيجة الأعمال. |

ومن المفيد هنا الإشارة إلى أن البيانات والحسابات التى تقدم عن الهيئة غير التجارية تكون عادة فى شكل ملخص المقبوضات والمدفوعات بالإضافة إلى البيانات والملاحظات الخاصة بالتسويات الجردية ذات العلاقة بالمقدمات والمستحقات المتعلقة بالإيرادات والمصروفات. وحتى يمكن إعداد حساب الإيرادات والمصروفات وقائمة المركز المالى للهيئة على أسس ومبادىء محاسبية متعارف عليها فإنه على المحاسب استنتاج وقياس العناصر والمبالغ الواجب تحميلها على هذا الحساب، والواجب بيانها فى هذه القائمة، وذلك كما سوف نوضحه من خلال أمثلة تطبيقية حالاً.

## ثانيا: قياس المركز المالى

تقوم الهيئات غير التجارية فى نهاية الفترة المحاسبية المتخذة أساساً لقياس نتيجة أعمالها بإعداد ميزانية بالشكل التقليدى أو قائمة تصور مركزها المالى، حيث تبين جميع أرصدة الحسابات المفتوحة فى نهاية الفترة المحاسبية. وتعد الميزانية أو قائمة المركز المالى بنفس الأسلوب المتبع فى إعدادها بالمنشآت التجارية مع اختلاف رئيسى وهو استبدال حساب الفائض المجمع الذى يمثل صافى الأصول (مجموع الأصول - مجموع الخصوم) ليحل محل حساب رأس المال فى جانب الخصوم كما سبق أن أوضحنا.

وتبوب عناصر الأصول بقائمة المركز المالى - بنفس طريقة التبويب فى المنشآت التجارية - على النحو التالى:

*الأصول الثابتة:*

وتشمل جميع الأصول ذات الطبيعة الرأسمالية التي تحصل عليها الهيئة بغرض استخدامها فى ممارسة نشاطها أو لتحقيق إيرادات لها. ومن أمثلة هذه الأصول الأراضى والمبانى والأثاث والسيارات والأدوات والمعدات وهكذا ويتم احتساب مصروفات إهلاك لهذه الأصول باستثناء الأراضى إما على أساس طريقة القسط الثابت أو المتناقص أو طريقة إعادة التقدير خصوصا بالنسبة للأدوات والمهمات الرياضية وأدوات ومهمات المطاعم.

*الأصول المتداولة:*

تشمل على سبيل المثال مصرفا جاريا، خزينة، صندوق المصروفات النثرية، الاستثمارات

فى أوراق مالية، مدينون نظير سلف، مخزون المؤن الغذائية والمشروبات بالنسبة للمطعم أو المقهى.

*الأرصدة المدينة الأخرى:*

تشمل الاشتراكات المستحقة والإيرادات الأخرى المستحقة والمصروفات المقدمة كالإيجار والتأمينات كتأمين الهاتف أو تأمين إيجار مبنى الهيئة... الخ أما بالنسبة لجانب الخصوم فى قائمة المركز المالى فيبوب إلى:

الفائض المجمع: سبق إيضاحه.

الخصوم الثابتة: مثل القروض طويلة الأجل أو سندات تحت الدفع طويلة الأجل.

الخصوم المتداولة : مثل الدائنين ومصرف سحب على المكشوف.

الأرصدة الدائنة الأخرى: وتشمل الاشتراكات المحصلة مقدما وأية إيرادات أخرى محصلة مقدما والمصروفات المستحقة...... الخ.

وسوف نعرض فيما يلى أربع حالات تطبيقية متنوعة بغرض إيضاح كيفية قياس نتيجة الأعمال وتصوير المركز المالى فى الهيئات غير التجارية، وذلك لتحقيق الهدف الذى نسعى اليه من دراسة هذا الفصل.

## مثال تطبيقى (1)

الأرصدة التالية مستخرجة من دفاتر نادى الاتحاد الرياضى بالزاوية فى 1990/12/31 (الأرقام بالدينارات)

20 000 أراضى الملاعب 50 000 الأثاث 30 000 السيارات

20 500 المصرف 10 000 مجمع إهلاك الأثاث 5 000 اشتراكات مستحقة

15 000 اشتراكات لمدى الحياة 8 000 اشتراكات مقدمة

2 000 مصروفات مباريات رياضية 10 000 إيرادات مباريات رياضية

| | | | |
|---|---|---|---|
| 10 000 | مرتبات الموظفين | 60 500 | الاشتراكات |
| 60 000 | الأوراق المالية | 20 000 | رسوم العضوية |
| 2 000 | ربح بيع أ. مالية | 35 000 | تبرعات نقدية |
| 25 000 | مصروفات عمومية | 8 000 | إيرادات أ. مالية |
| 20 000 | مصروفات المطعم | 30 000 | إيرادات المطعم |

وعند الجرد فى 1990/12/31 حصلت على المعلومات الإضافية التالية:

1 ـ تقدر نسبة إهلاك الأثاث 15% سنويا، والسيارات 20% سنويا علما بأنها بدأت فى الاستخدام فى 1990/7/1.

2 ـ يبلغ معدل العائد من الاستثمارات فى الأوراق المالية 15% سنويا علما بأنه قد تم بيع أوراق مالية فى 1990/7/1 بمبلغ 22 000 دينار.

3 ـ تبلغ قيمة الاشتراكات المستحقة على بعض الأعضاء فى 1990/12/31 مبلغ 20000 دينار، والاشتراكات المحصلة مقدما من البعض الآخر عن النصف الأول من عام 1990 مبلغ 2 5000 دينار.

4 ـ قدرت قيمة المخزون من المؤن الغذائية والمشروبات بالمطعم فى 12/31 بمبلغ 5 000 دينار.

5ـ مرتبات الموظفين عن شهرى نوفمبر وديسمبر لم تدفع بعد.

6 ـ تبرع أحد الأعضاء بقطعة أرض قدرت قيمتها 10 000 دينار ولم تقيد حتى 90/12/31.

المطلوب:

أ ـ إجراء قيود التسويات الجردية اللازمة.

ب ـ تصوير حسابات الاشتراكات، حـ / المطعم فى 1990/12/31.

جـ ـ إعداد حساب الإيرادات والمصروفات عن السنة المنتهية فى 1990/12/31 .

د ـ إعداد الميزانية كما تظهر فى ذلك التاريخ.

# الحـــل

*ا- قيود التسويات الجردية*

تمهيد:

1- مصروف إهلاك الأثاث = 50 000 x %10 x 1 =5 000 دينار

مصروف إهلاك السيارات = 30 000 x %20 x $\frac{6}{12}$ = 3 000 دينار

2- يلاحظ أن رصيد ا. مالية الظاهر بالأرصدة يمثل الرصيد فى 12/31.

إيراد ا. مالية = 60 000 x $\frac{15}{100}$ x 1 = 9 000

وبالنسبة للجزء المباع بمبلغ 22 000 فى 7/1 . علما بأن ربح البيع بالأرصدة بلغ 2 000 دينار، ومن ثم تكون:

تكلفة ا. مالية المباعة = 22 000 - 2 000 = 20 000 دينار

| | |
|---|---|
| ايراد ا. مالية الخاص بهذا الجزء= 20 000 X $\frac{15}{100}$ X $\frac{6}{12}$ = | 1 500 |
| الإيراد الذى يخص الفترة | 10 500 |
| (ـ) المحصل منه (الرصيد) | 8 000 |
| اايراد أ. مالية مستحقة (الأصول بالميزانية) | 2 000 |

3 ـ الأجور والمرتبات الشهرية = $\frac{10\ 000}{10 \text{ شهور}}$ = 1 000 دينار

الأجور والمرتبات السنوية = 1 000 X 12= 12 000 حـ / ا. م

الأجور المستحقة = 1 000 × 2 (شهرين) = 2 000 ←——— الميزانية (خصوم)

وتكون القيود كما يلي:

من مذكورين

5 000 حـ / مصروف إهلاك الأثاث

3 000 حـ / مصروفات إهلاك السيارات

إلى مذكورين

5 000 حـ / مجمع إهلاك الأثاث

3 000 حـ / مجمع إهلاك السيارات

8 000 من حـ / الإيرادات والمصروفات

إلى مذكورين

5 000 حـ / مصروف إهلاك الأثاث

3 000 حـ / مصروف إهلاك السيارات

2 500 من حـ / إيراد ا. مالية مستحق

2 500 إلى حـ / إيراد ا. مالية

10 500 من حـ / إيرادات ا. مالية

10 500 إلى حـ / الإيرادات والمصروفات

2 000 من حـ / الأجور والمرتبات

2 000 إلى حـ / أجور ومرتبات مستحقة

12 000 من حـ / الإيرادات والمصروفات

12 000 إلى حـ / الأجور والمرتبات

20 000 من حـ / الاشتراكات المستحقة

20 000 إلى حـ / الاشتراكات

25 000 من حـ / الاشتراكات

25 000 إلى حـ / اشتراكات مقدمة 12/31

5 000 من حـ / مؤن غذائية آخر الفترة

5 000 إلى حـ / المطعم

10 000 من حـ / أراضٍ

10 000 إلى حـ / الفائض المجمع

إثبات قيمة الأراضى التى تبرع بها العضو طبقا لتقدير اللجنة الفنية

تحديد الفائض المجمع فى 1990/12/31

يمكن تحديده عن طريق إعداد ميزان المراجعة كما يلى:

| أرصدة مدينة | أرصدة دائنة | اسم الحساب |
|---|---|---|
| 20 000 | 10 000 | أراض وملاعب |
| 50 000 | | الأثاث ومجمع إهلاك الأثاث |
| 30 000 | | السيارات |
| 20 500 | | المصرف |
| 5 000 | | اشتراكات مستحقة |
| | 15 000 | اشتراكات مدى الحياة |
| | 8 000 | اشتراكات مقدمة |
| 2 000 | 10 000 | مصروفات وإيرادات مباريات |
| 10 000 | | مرتبات الموظفين |
| | 60 500 | الاشتراكات |
| 60 000 | | أ. مالية |
| | 20 000 | رسوم العضوية |
| | 2 000 | ربح بيع أ. مالية |
| | 35 000 | تبرعات نقدية |
| 25 000 | | مصروفات عمومية |
| | 8 000 | إيرادات أ. مالية |
| 20 000 | 30 000 | مصروفات وإيرادات المطعم |
| | 44 000 | الفائض المجمع |
| 242 500 | 242 500 | |

الفائض المجمع = مجموع الأرصدة المدينة ـ مجموع الأرصدة الدائنة

= 242 500 ـ 198 500 = 44 000

## ب ـ تصوير حساب الاشتراكات، حـ/ المطعم

### حـ/ الاشتركات

| 5 000 | إلى حـ/ اشتراكات مستحقة | 1/1 | 8 000 | من حـ/ اشتراكات مقدمة | 1/1 |
|---|---|---|---|---|---|
| 25 000 | إلى حـ/ اشتراكات مقدمة | 12/31 | 60 500 | من حـ/ المصرف | |
| 58 500 | إلى حـ/ الإيرادات والمصروفات | | 20 000 | من حـ/ اشتراكات مستحقة | 12/31 |
| 88 500 | | | 88 500 | | |

### حـ/ اشتراكات مستحقة

| 5 000 | الرصيـــد | 1/1 | 5 000 | من حـ/ الاشتراكات | 1/1 |
|---|---|---|---|---|---|
| 20 000 | إلى حـ/ الاشتراكات | | 20 000 | رصيـــد | 12/31 |
| 25 000 | | | 25 000 | | |

### حـ/ اشتراكات مقدمة

| 8 000 | إلى حـ/ الاشتراكات | | 8 000 | رصيـــد | 1/1 |
|---|---|---|---|---|---|
| 25 000 | رصيـــد | 12/31 | 25 000 | من حـ/ الاشتراكات | 12/31 |
| 33 000 | | | 33 000 | | |

## حـ/ المطعم

| | | | |
|---|---|---|---|
| 20 000 | إلى حـ/ مصروفات المطعم | 30 000 | من حـ/ إيرادات المطعم |
| 15 000 | إلى حـ/ الإيرادات والمصروفات | 5 000 | من حـ/ مخزون مؤن غذائية 12/31 |
| 35 000 | | 35 000 | |

جـ-

## نادى الاتحاد العربى

## حـ/ الإيرادات والمصروفات

## عن السنة المنتهيية فى

1990/12/31

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5 000 | إلى حـ/ مصروف إهلاك الأثاث | 58 500 | من حـ/ الاشتراكات |
| 3 000 | إلي حـ/ مصروف إهلاك السيارات | 20 000 | من حـ/ رسوم العضوية |
| 12 000 | إلى حـ/ الأجور والمرتبات | 35 000 | من حـ/ تبرعات نقدية |
| 2 000 | إلى حـ/ مصروفات المباريات | 10 000 | من حـ/ إيرادات مباريات |
| 25 000 | إلى حـ/ مصروفات عمومية | 2 000 | من حـ/ ربح بيع أ. مالية |
| | | 10 500 | من حـ/ إيراد أ. مالية |
| | | 15 000 | من حـ/ المطعم |
| 104 000 | الى حـ/ الفائض المجمع | | |
| 151 000 | | 151 000 | |

## الميزانية فى 1990/12/31

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| الفائض | 44 000 | | أصول ثابتة | | |
| + تبرعات عينية (أراضى) | 10 000 | | أراضٍ | | 30 000 |
| | 54 000 | | أثاث | 50 000 | |
| + فائض الايرادات | 104 000 | 158 000 | ـ مجمع الإهلاك | 15 000 | 35 000 |
| اشتراكات مدى الحياة | | 15 000 | السيارات | 30 000 | |
| خصوم متداولة | | | ـ مجمع الاهلاك | 3 000 | 27 000 |
| مرتبات مستحقة | 2 000 | | مجـ الأصول الثابتة | | 92 000 |
| اشتراكات مقدمة | 25 000 | | أصول متداولة | | |
| | | 27 000 | مصرف | 20 500 | |
| | | | أ. مالية | 60 000 | |
| | | | مخزون مؤن غذائية | 5 000 | 85 500 |
| | | | أرصدة مدينة أخرى | | |
| | | | إيرادات أ. مالية مستحقة | 2 500 | |
| | | | اشتراكات مستحقة | 20 000 | 22 500 |
| | | 200 000 | | | 200 000 |

## مثال تطبيقى (2)

إليك الأرصدة المستخرجة من دفاتر جمعية العلوم الإنسانية بجامعة الجبل الغربى، وذلك فى 1991/12/31 (الارقام بالدينارات).

30 000 أثاث 20 000 سيارات (مشتراه فى 91/7/1)

40 000 مصرف 150 000 أوراق مالية (منها سندات تم شراؤها بمبلغ 50 000 دينار فى 91/10/1) 4 000 اشتراكات محصلة مقدما

10 000 مجمع إهلاك الأثاث 10 000 اشتراكات مستحقة

20 000 اشتراكات لمدى الحياة 66 000 الاشتراكات

10 000 رسوم العضوية 20 000 تبرعات

5 000 مصروف إيجار 10 000 إيراد استثمارات

10 000 أجور ومرتبات 6 000 مصروفات عمومية متنوعة

13 000 إيرادات المجلة العلمية 2 000 مصروفات المجلة العلمية

وقد تبين من عملية الجرد فى 12/31 البيانات الإضافية التالية:

1 ـ تبرع أحد أعضاء الجمعية بأثاث قدرت قيمته 10 000 دينار وذلك فى 1990/12/31م ولم يقيد بالدفاتر.

2 ـ يقدر معدل إهلاك الأثاث 10٪ سنويا (قسط متناقص) والسيارات بمعدل 20٪ سنويا (قسط ثابت).

3 ـ يبلغ معدل العائد على الاستثمار فى الأوراق المالية 16٪ سنويا.

4 ـ أحد الأعضاء مدينا بمبلغ 2 000 دينار قيمة اشتراكات مستحقة، لا أمل فى تحصيلها نظرا لاسقاط عضويته.

5 ـ يقدر الايجار الشهرى بمبلغ 500 دينار.

6 ـ هناك جزء من الاشتراكات لمدى الحياة قيمته 5 000 دينار لم يتم ترحيله للفائض المجمع نظرا لوفاة أحد الأعضاء المشتركين لمدى الحياة.

7ـ تبلغ قيمة الاشتركات المستحقة عن عام 1991 مبلغ 000 15 دينار والاشتراكات المحصلة مقدما عن عام 1992 مبلغ 000 10 دينار.

المطلوب:

أ ـ اعداد الحساب الختامى الذى يبين نتيجة نشاط الجمعية عن السنة المنتهية فى 1991/12/31.

ب ـ تصوير حـ/ الفائض المجمع فى 1991/12/31.

جـ ـ تصوير ميزانية الجمعية كما تظهر فى ذلك التاريخ.

## تمهيد الحل

1ـ تحديد الفائض المجمع فى 1991/12/31.

| | أرصدة دائنة | أرصدة مدينة |
|---|---|---|
| الأثاث | | 30 000 |
| السيارات | | 20 000 |
| مصرف | | 40 000 |
| أوراق مالية | | 150 000 |
| اشتراكات مقدمة | 4 000 | |
| مجمع إهلاك الأثاث | 10 000 | |
| اشتراكات مستحقة | | 10 000 |
| اشتراكات مدى الحياة | 20 000 | |
| الاشتراكات | 66 000 | |
| رسوم العضوية | 10 000 | |
| تبرعات | 20 000 | |
| مصروف الإيجار | | 5 000 |
| إيراد أ. مالية | 10 000 | |
| أجور ومرتبات | | 10 000 |
| مصروفات عمومية | | 6 000 |
| إيرادات المجلة | 13 000 | |
| مصروفات المجلة | | 2 000 |
| | 153 000 | 273 000 |

∴ الفائض المجمع = 273 000 ـ 153 000 = 120 000 دينار

10 000 من حـ/ الأثاث

10 000 إلى حـ/ الفائض المجمع

إثبات قيمة الأثاث المتبرع به فى 90/12/31

## 2 ـ تصوير حساب الإشتراكات

### حـ/ الإشتراكات

| | | | |
|---|---|---|---|
| 10 000 | إلى الرصيد 91/1/1 | 4 000 | من الرصيد 91/1/1 |
| 67 000 | إلى حـ/ الإيرادات والمصروفات | 66 000 | من حـ/ المصرف خلال العام |
| 10 000 | إلى الرصيد 91/12/31 | 2 000 | من حـ/ الإيرادات والمصروفات12/31 (اشتراكات معدومة) |
| | | 15 000 | من الرصيد 91/12/31 |
| 87 000 | | 87 000 | |
| 15 000 | الرصيد 92/1/1 | 10 000 | من الرصيد 92/1/1 |

### حـ/ الإيرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية في 1991/12/31

| | | | |
|---|---|---|---|
| 3 000 | إلى حـ/ مجمع إهلاك الأثاث | 67 000 | من حـ/ الاشتراكات |
| 2 000 | إلى حـ/ مجمع اهلاك السيارات | 18 000 | من حـ/ إيرادات استثمارات |
| 2 000 | إلى حـ/ الاشتراكات المعدومة | 10 000 | من حـ/ رسوم العضوية |
| 6 000 | إلى حـ/ الإيجار | 20 000 | من حـ/ التبرعات |
| 10 000 | إلى حـ/ أجور ومرتبات | 13 000 | من حـ/ إيرادات المجلة |
| 6 000 | إلى حـ/ مصروفات عمومية | | |
| 2 000 | إلى حـ/ مصروفات المجلة | | |
| 97 000 | إلى حـ/ الفائض المجمع زيادة الإيرادات عن المصروفات | | |
| 128 000 | | 128 000 | |

3ـ تصوير حساب الفائض المجمع فى 91/12/31

| | | | |
|---|---|---|---|
| 232 000 | إلى الرصيد 12/31 | 120 000 | الرصيد 91/1/1 |
| | | 10 000 | من حـ/ الأثاث |
| | | 5 000 | من حـ/ اشتراكات مدى الحياة |
| | | 97 000 | من حـ/ الإيرادات والمصروفات |
| 232 000 | | 232 000 | |

قائمة المركز المالى

فى 1991/12/31

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | أصول ثابتة | | 120 000 | الفائض المجمع |
| | 40 000 | أثاث | | | يضاف إليه: |
| 27 000 | 13 000 | ـ مجمع الإهلاك | | 10 000 | الأثاث(تبرعات) |
| | 20 000 | السيارات | | 5 000 | اشتراكات مدى الحياة |
| 18 000 | 2 000 | ـ مجمع الإهلاك | | 97 000 | فائض الايرادات |
| | | | 232 000 | | |
| | | أصول متداولة | 15 000 | | اشتراكات مدى الحياة |
| | 150 000 | أوراق مالية | | | |
| | 40 000 | مصرف | | | |
| 190 000 | | | | | أرصدة دائنة أخرى |
| | | أرصدة مدينة أخرى | | 10 000 | اشتراكات مقدمة |
| | 15 000 | اشتراكات مستحقة | | 1 000 | إيجار مستحق |
| | 8 000 | إيرادات استثمارات مستحقة | 11 000 | | |
| 23 000 | | | | | |
| 258 000 | | | 258 000 | | |

## مثال تطبيقى (3)

البيانات التالية مستخرجة من سجلات نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين بطرابلس :

40 000 اشتراكات مستحقة على الأعضاء فى 90/1/1

10 000 اشتراكات محصلة مقدماً فى 90/1/1

200 000 اشتراكات محصلة خلال العام المنتهى فى90/12/31 تفصيلها على النحو التالى :

30 000 محصلة من اشتراكات عام 89

150 000 محصلة من اشتراكات عام 90

20 000 محصلة من اشتراكات عام 91

فإذا علمت أن :

1- عدد أعضاء النقابة فى 90/12/31 بلغ 2000 عضواً

2- الاشتراك السنوى للعضو 100دينار

3- اللجنة الشعبية للنقابة قررت فصل الأعضاء المتأخرين عن سداد اشتراكات عام 89 واعتبار كل ما فى ذمتهم من اشتراكات مستحقة حتى 90/12/31 للنقابة اشتراكات معدومة

فالمطلوب :

أ – إعداد حساب الاشتراكات كما يظهر فى 91/1/1

ب – بيان ما يجب ظهوره بالحساب الختامى والمركز المالى للنقابة فى 90/12/31

# الحـــل

هناك طريقتان لإعداد حساب الاشتراكات هما :

*الطريقة الأولى* : تسوية الاشتراكات عن طريق تصوير حساب واحد للاشتراكات كالآتى :

حـ/ الاشتراكات

| | | | |
|---|---|---|---|
| 40 000 | إلى الرصيد (اشتراكات مستحقة) 90/1/1 | 10 000 | من الرصيد (اشتراكات مقدمة)90/1/1 |
| | | 30 000 | من حـ/ المصرف |
| 200 000 | إلى حـ/ الإيرادات والمصروفات | | (محصل من الرصيد المستحق) 90/1/1 |
| | اشتراكات تخص عام 90 | 10 000 | من حـ/ اشتراكات مستحقة معدومة 90/12/31 |
| 20 000 | إلى الرصيد (اشتراكات مقدمة)90/12/31 | 150 000 | من حـ/ المصرف |
| | | | (محصل من اشتراكات عام 90 ) |
| | | 20 000 | من حـ/ المصرف |
| | | | محصل عن اشتراكات مقدمة عن عام 91 |
| | | 40 000 | من الرصيد (اشتراكات مستحقة) 90/12/31 |
| 260 000 | | 260 000 | |
| 40 000 | الى الرصيد (اشتراكات مستحقة) 91/1/1 | 20 000 | من الرصيد (اشتراكات مقدمة) 91/1/1 |

الأثر على الحساب الختامى والمركز المالى فى 90/12/31

حـ/ الإيرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية فى 90/12/31

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | 200 000 | من حـ/ الاشتراكات |
| 10 000 | إلى حـ/ اشتراكات معدومة | | |

### الميزانية فى 1990/12/31

| أصول | | خصوم | |
|---|---|---|---|
| 40 000 | اشتراكات مستحقة | 20 000 | اشتراكات مقدمة |

***الطريقة الثانية*** : تسوية الاشتراكات عن طريق ثلاثة حسابات كالآتى :

### حـ/ الاشتراكات

| المبلغ | البيان | المبلغ | البيان |
|---|---|---|---|
| 20 000 | إلى حـ/ اشتراكات مقدمة 90/12/31 | 10 000 | من حـ/ اشتراكات مقدمة 90/1/1 |
| | | 150 000 | من حـ/ المصرف |
| 200 000 | إلى حـ/ الإيرادات والمصروفات | | اشتراكات محصلة خلال عام 90 |
| | | 20 000 | من حـ/ المصرف |
| | | | اشتراكات محصلة عن عام 91 |
| | | 40 000 | من حـ/ اشتراكات مستحقة 90/12/31 |
| 220 000 | | 220 000 | |

### حـ/ اشتراكات مستحقة

| المبلغ | البيان | المبلغ | البيان |
|---|---|---|---|
| 40 000 | رصيـــــد 90/1/1 | 30 000 | من حـ/ المصرف محصل خلال عام 90 |
| 40 000 | إلى حـ/ الاشتراكات 90/12/31 | 10 000 | من حـ/ اشتراكات معدومة |
| | | 40 000 | رصيـــــد 90/12/31 |
| 80 000 | | 80 000 | |
| 40 000 | رصيـــــد 91/1/1 | | |

حـ/ اشتراكات مقدمة

| | | | |
|---|---|---|---|
| 10 000 | إلى حـ/ الاشتراكات 90/1/1 | 10 000 | رصيد 90/1/1 |
| 20 000 | رصيد 90/12/31 | 20 000 | من حـ/ الاشتراكات 90/12/31 |
| 30 000 | | 30 000 | |
| | | 20 000 | رصيد 91/1/1 |

أما حساب الإيرادات والمصروفات عن السنة المنتهية فى 90/12/31 وكذلك ميزانية النقابة فى هذا التاريخ فلا يختلفان في إعدادهما عن الشكل الذى ظهرا به فى الطريقة الأولى.

## مثال تطبيقى شامل (4)

ظهرت ميزانية نادى العروبة ببنغازى فى 1990/1/1 على النحو التالى :

الميزانية فى 1990/1/1

| البيان | | | البيان | |
|---|---|---|---|---|
| أصول ثابتة | | | الفائض المجمع | 400 000 |
| أراضى ملاعب | | 175 000 | | |
| مبانٍ | 150 000 | | اشتراكات مدى الحياة | 60 000 |
| ـ مجمع الإهلاك | 20 000 | | دائنون | 15 000 |
| | | 130 000 | | |
| الأثاث | 80 000 | | | |
| ـ مجمع الإهلاك | 10 000 | | | |
| | | 70 000 | أرصدة دائنة أخرى | |
| مجـ الأصول الثابتة | | 375 000 | اشتراكات مقدمة | 25 000 |
| أصول متداولة | | | | |
| مؤن غذائية بالمطعم | 5 000 | | | |
| أدوات ومهمات المطعم | 6 000 | | | |
| أدوات رياضية | 8 000 | | | |
| مصرف | 80 000 | | | |
| صندوق م. نثرية | 8 500 | | | |
| | | 107 500 | | |
| أرصدة مدينة أخرى | | | | |
| اشتراكات مستحقة | 15 000 | | | |
| مرتبات مقدمة للمدربين | 2 500 | 17 500 | | |
| | | 500 000 | | 500 000 |

كما ظهر ملخص المقبوضات والمدفوعات التى تمت بنادى العروبة خلال السنة المنتهية فى 1990/12/31 كما يلى :

*أولاً : المقبوضات :*

5 000 رسوم عضوية 60 000 اشتراكات 17 000 تبرعات حرة

40 000 إعانة أمانة الشباب والرياضة 50 000 تبرعات مخصصة لإقامة حمام السباحة

55 000 إيرادات مبيعات المطعم

35 000 إيرادات الملاعب الرياضية 25 000 إيرادات الحفلات

*ثانياً : المدفوعات*

22 500 مرتبات المدربين 5 000 نور وتدفئة

55 000 مصروفات إدارية 3 500 مصروفات نثرية

3 500 قرطاسية 3 000 هاتف وبرق

25 000 انتقالات 35 000 مصروفات إقامة حمام السباحة

مصروفات تشغيل المطعم

25 000 مشتريات مؤن غذائية 3 500 أجور عمال

1 500 وقود 2 000 مصروفات متنوعة

مصروفات الحفلات

2 000 إعلانات ودعاية 1 800 طبع تذاكر 1 700 عمولة موزعى التذاكر

وقد تبين من فحص مستندات ودفاتر النادى فى 1990/12/31 ما يلى :

1- *الاشتراكات*

بلغت الاشتراكات المحصلة مقدماً عن عام 92 مبلغ 000 20 دينار، والاشتراكات المستحقة في 90/12/31 مبلغ 000 45 دينار علماً بأن منها اشتراكات لاأمل فى تحصيلها قيمتها 000 5 دينار

2- *المطعم*

أ – قدرت تكلفة المؤن الغذائية المتبقية فى 12/31مبلغ 000 3 دينار

ب – قدرت الأدوات والمهمات بالمطعم بمبلغ 000 4 دينار

3- *الملاعب*

أ – قدرت قيمة الأدوات الرياضية بمبلغ 500 6 دينار

ب – مرتبات المدربين الشهرية تبلغ 500 2 دينار

4- *حمام السباحة*

تم الإنتهاء من تنفيذ مشروع حمام السباحة فى 1990/6/30 وتقرر احتساب اهلاكه بمعدل 10٪ سنوياً

5- *المبانى :*

يحسب إهلاك للمبانى بمعدل 5 ٪ سنوياً ويوزع بين النادى والملاعب والمطعم بنسبة 10-3-2

6- *الأثاث :*

يحسب إهلاك الأثاث بمعدل 10٪ سنوياً ويوزع بين النادى والملاعب والمطعم بنسبة 4-2-2.

7- *مصروفات النور والتدفئة*

توزع بين النادى والملاعب والمطعم بنسبة 50٪ ، 30٪ ، 20٪ على الترتيب

8- تم إسقاط عضوية أحد الأعضاء المشتركين مدى الحياة نظراً لوفاته وكانت قيمة اشتراكه 5 000 دينار

المطلوب :

أ – تصوير الحسابات التالية كما تظهر بدفتر الأستاذ العام فى 1990/12/31:

حـ/ الاشتراكات | حـ/ اشتراكات مدى الحياة

حـ/ الملاعب | حـ/ المطعم

حـ/ الحفلات | حـ/ حمام السباحة

حـ/ مخصص حمام السباحة | حـ/ التبرعات الحرة

حـ/ الفائض المجمع

ب – إعداد الحساب الختامى للنادى عن السنة المنتهية فى 1990/12/31.

جـ – تصوير المركز المالى للنادى فى 1990/12/31 .

# الحـــل

## أ - تصوير الحسابات بدفتر الأستاذ العام

### حـ/ الاشتراكات

| | | | |
|---|---|---|---|
| 15 000 | إلى الرصيد (اشتراكات مستحقة) 90/1/1 | 25 000 | من الرصيد (اشتراكات مقدمة) 1/1 |
| 95 000 | إلى حـ/ الإيرادات والمصروفات 12/31 | 60 000 | من حـ/ المصرف خلال عام 90 |
| 20 000 | إلى الرصيد 90/12/31 | 5 000 | من حـ/ اشتراكات معدومة 12/31 |
| | | 40 000 | من الرصيد 12/31 |
| 130 000 | | 130 000 | |

### حـ/ اشتراكات مدى الحياة

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5 000 | إلى حـ/ الفائض المجمع 12/31 | 60 000 | رصيـــــد 90/1/1 |
| 55 000 | رصيد 12/31 | | |
| 60 000 | | 60 000 | |

### حـ/ الملاعـــب

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1 500 | استهلاك أدوات ومهمات رياضية | 35000 | ايرادات الملاعب |
| 30 000 | مرتبات مدربين | | |
| 1 500 | م. إهلاك مبانى | | |
| 3 000 | م. إهلاك الأثاث | | |
| 1 500 | م. النور والتدفئة | | |
| 1 750 | م. إهلاك حمام السباحة | 3 250 | من حـ/ الإيرادات والمصروفات |
| 38 250 | | 38 250 | |

## حـ/ المطعم

| 5 000 | مؤن غذائية (رصيد أول الفترة) 90/1/1 | 55 000 | إيرادات مبيعات خلال عام 90 |
|---|---|---|---|
| 25 000 | مشتريات مؤن خلال العام | 3 000 | مؤن غذائية باقية 90/12/31 |
| 1 000 | م . إهلاك المبانى | | |
| 2 000 | م . إهلاك الأثاث | | |
| 1 000 | م . نور وتدفئة | | |
| 2 000 | استهلاك أدوات ومهمات | | |
| 3 500 | أجور عمال | | |
| 1 500 | وقود | | |
| 2 000 | مصروفات متنوعة | | |
| 15 000 | إلى حـ/ الإيرادات والمصروفات 12/31 | | |
| 58 000 | | 58 000 | |

## حـ/ الحفلات

| 2 000 | إعلانات ودعاية | 25 000 | إيرادات الحفلات |
|---|---|---|---|
| 1 800 | طبع تذاكر | | |
| 1 700 | عمولة موزعى التذاكر | | |
| 19 500 | إلى حـ/ الإيرادات والمصروفات | | |
| 25 000 | | 25 000 | |

## حـ/ حمام السباحة

| 35 000 | إلى حـ/ المصرف خلال عام 90 | 35 000 | رصيـــــد |
|---|---|---|---|
| 35 000 | | 35 000 | |

## حـ/ مخصص حمام السباحة

| | | | |
|---|---|---|---|
| 15 000 | إلى حـ/ تبرعات حرة 90/12/31 | 50 000 | من حـ/ المصرف خلال عام 90 |
| 35 000 | إلى حـ/ الفائض المجمع 90/12/31 | | |
| 50 000 | | 50 000 | |

## حـ/ التبرعات الحرة

| | | | |
|---|---|---|---|
| 32 000 | إلى حـ/ الإيرادات والمصروفات | 17 000 | من حـ/ المصرف خلال عام 90 |
| | | 15 000 | من حـ/ مخصص حمام السباحة |
| 32 000 | | 32 000 | |

## حـ/ الفائض المجمع

| | | | |
|---|---|---|---|
| 536 750 | إلى الرصيد 90/12/31 | 400 000 | رصيد 90/1/1 |
| | | 5 000 | من حـ/ اشتراكات مدى الحياة 90/12/31 |
| | | 35 000 | من حـ/ مخصص حمام السباحة 90/12/31 |
| | | 96 750 | من حـ/ الإيرادات والمصروفات 90/12/31 |
| 536 750 | | 536 750 | |

## (ب) تحديد نتيجة أعمال النادى

### حـ/ الإيرادات والمصروفات
### عن السنة المنتهية فى 1990/12/31

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5 000 | الى حـ/ اشتراكات معدومة | 95 000 | من حـ/ الاشتراكات |
| 5 000 | إلى حـ/ م . إهلاك المبانى | 5 000 | من حـ/ رسوم عضوية |
| 4 000 | إلى حـ/ م . إهلاك الأثاث | 32 000 | من حـ/ تبرعات حرة |
| 2 500 | إلى حـ/ م . نور وتدفئة | 40 000 | من حـ/ إعانة أمانة الشباب |
| 55 000 | إلى حـ/ مصروفات ادارية | 15 000 | من حـ/ صافي ايراد المطعم |
| 3 500 | إلى حـ/ مصروفات نثرية | 19 500 | من حـ/ صافى ايراد الحفلات |
| 3 500 | إلى حـ/ م . قرطاسية | | |
| 3 000 | إلى حـ/ هاتف وبرق | | |
| 25 000 | إلى حـ/ انتقالات | | |
| 3 250 | إلى حـ/ الملاعب (عجز) | | |
| 96 750 | إلى حـ/ الفائض المجمع 12/31 | | |
| 206 500 | | 206 500 | |

## حـ/ المصرف

| | | | |
|---|---|---|---|
| 80 000 | رصيد 90/1/1 | 22 500 | من حـ/ مرتبات المدربين |
| 5 000 | إلى حـ/ رسوم العضوية | 5 000 | من حـ/ نور وتدفئة |
| 60 000 | إلى حـ/ اشتراكات | 55 000 | من حـ/ مصروفات إدارية |
| 17 000 | إلى حـ/ تبرعات حرة | 3 500 | من حـ/ م . قرطاسية |
| 40 000 | إلى حـ/ اعانه أمانة الشباب | 3 000 | من حـ/ هاتف وبرق |
| 50 000 | إلى حـ/ تبرعات مخصصة لحمام السباحة | 25 000 | من حـ/ انتقالات |
| 55 000 | إلى حـ/ إيرادات مبيعات المطعم | 35 000 | من حـ/ تكاليف إقامة حمام السباحة |
| 35 000 | إلى حـ/ إيرادات ملاعب | 25 000 | من حـ/ مشتريات مؤن غذائية |
| 25 000 | إلى حـ/ إيرادات الحفلات | 3 500 | من حـ/ أجور عمال |
| | | 1 500 | من حـ/ وقود |
| | | 2 000 | من حـ/ مصروفات متنوعة |
| | | 2 000 | من حـ/ إعلانات ودعاية |
| | | 1 800 | من حـ/ طبع تذاكر |
| | | 1 700 | من حـ/ عمولة موزعي التذاكر |
| | | 180 500 | من الرصيد 90/12/31 |
| 367 000 | | 367 000 | |

## حـ/ صندوق المصروفات النثرية

| | | | |
|---|---|---|---|
| 8 500 | رصيد 90/1/1 | 3500 | من حـ/ م. نثرية |
| | | 5000 | من الرصيد 90/12/31 |
| 8 500 | | 8500 | |

## (حـ) تصوير المركز المالى للنادى فى 1990/12/31

### الميزانية فى 1990/12/31

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | أصول ثابتة | 536 750 | | الفائض المجمع |
| 175 000 | | أراضى ملاعب | 55 000 | | |
| | 150 000 | مبانٍ | 15 000 | | اشتراكات مدى الحياة |
| 122 500 | 27 500 | ـ مجمع الإهلاك | | | دائنون |
| | 35000 | حمام السباحة | | | |
| 33 250 | 1 750 | ـ مجمع الإهلاك | | | |
| | 80 000 | الأثاث | | | |
| 62 000 | 18 000 | ـ مجمع الإهلاك | | | أرصدة دائنة أخرى |
| 392 750 | | | | 20 000 | اشتراكات محصلة مقدما |
| | | | | 5 000 | مرتبات مدربين مستحقة |
| | | أصول متداولة | 25 000 | | |
| | 3 000 | مؤن غذائية بالمطعم | | | |
| | 4 000 | أدوات ومهمات المطعم | | | |
| | 6 500 | أدوات رياضية | | | |
| | 180 500 | مصرف | | | |
| | 5 000 | صندوق م. نثرية | | | |
| 199 000 | | | | | |
| | | أرصدة مدينة أخرى | | | |
| | 40 000 | اشتراكات مستحقة | | | |
| 40 000 | | | | | |
| 631 750 | | | 631 750 | | |

## خلاصة الجزء الثالث

تناولنا في هذا الجزء موضوع المحاسبة فى الهيئات الاجتماعية (غير التجارية) والتى تتعدد مسمياتها (جمعيات اجتماعية أو خيرية أو علمية أو فنية، والنوادى، والنقابات، والاتحادات والروابط وغيرها) لذلك أوضحنا فى مقدمة هذا الجزء المقصود بهذه الهيئات ومميزات النشاط الذى تمارسه وهيكلها التنظيمى بصورة موجزة. وقد تم عرض هذا الموضوع من خلال ثلاثة فصول. اختص الأول بابراز أهمية النظام المحاسبى كأداة للرقابة وحماية موجودات الهيئة، بالإضافة إلى معرفة نتيجة أعمالها ومركزها المالى فى نهاية الفترة المحاسبية، كماتم عرض المجموعة الدفترية التى يعتمد عليها هذا النظام، حيث تمثلت فى دفاتر إحصائية أو بيانية، ودفاتر محاسبية.

وفيما يتعلق بالفصل الثانى فقد أبرزنا عناصر الإيرادات المختلفة فى الهيئات غير التجارية، والتى تضمنت رسوم العضوية والاشتراكات بأنواعها (مخفضة وعادية ولعدد من السنوات ولمدى الحياة) والتبرعات الحرة نقدية أو عينية والتبرعات المقيدة والإعانات وإيرادات النشاط الداخلى (حفلات – مطاعم – ملاعب – دوريات) وإيرادات استغلال فائض الأموال. كما ناقشنا المعالجة المحاسبية لهذه الإيرادات، وكذلك تم إلقاء الضوء على عناصر المصروفات فى تلك الهيئات، والتى لاتختلف معالجتها المحاسبية عما سبق دراسته فى مبادىء المحاسبة بالمنشآت التجارية.

أما فيما يتعلق بالفصل الثالث من هذا الجزء، فقد أظهرنا أهمية إعداد القوائم المالية (حـ/ الإيرادات والمصروفات وقائمة المركز المالى) والتى تمثل المخرجات النهائية والرئيسية للمحاسبة فى الهيئات غير التجارية.

وقد تم أيضاً مناقشة مفهومى الفائض المجمع والفائض الخاص والمعالجة المحاسبية لهما، بالإضافة إلى إبراز الفروق بين ملخص المقبوضات والمدفوعات وحساب الإيرادات والمصروفات. كما عرضنا بشكل مختصر قياس عناصر المركز المالى فى هذه الهيئات، نظراً لعدم وجود

اختلافات جوهرية فى إثبات وتقييم وتوجيه وتبويب هذه العناصر من الناحية المحاسبية عما هو معروف في المنشآت التجارية، باستثناء وجود حسابين للفائض (الفائض المجمع والفائض الخاص) محل حساب رأس المال (حقوق الملكية) فى المنشآت التجارية.

هذا وقد تضمن هذا الفصل أربعة أمثلة تطبيقية بهدف تمكين القارىء من فهم ومعرفة كيفية إعداد القوائم المالية فى الهيئات غير التجارية، مع التركيز على المعالجات المحاسبية للمشكلات التى ينفرد بها هذا النوع من القطاعات، بالإضافة إلى التركيز على أهمية مراعاة أصول التبويب المحاسبى عند عرض المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية.

# أسئلة للمناقشة

1- ما هو المقصود بالهيئات غير التجارية؟

2- وضح مميزات نشاط الهيئات غير التجارية؟

3- ناقش أهمية وجود النظام الأساسى فى الهيئات غير التجارية؟

4- ما المقصود بالدفاتر والسجلات الإحصائية فى الهيئات غير التجارية؟

5- وضح أهم الدفاتر المحاسبية فى الهيئات غير التجارية؟

6- ما هى أهم عناصر الإيرادات فى الهيئات غير التجارية؟

7- ما المقصود برسوم العضوية؟

8- ما هى أنواع الاشتراكات فى الهيئات غير التجارية؟

9- ما الفرق بين التبرعات الحرة والتبرعات المقيدة؟

10- وضح المقصود بإيرادات النشاط الداخلى فى الهيئات غير التجارية؟

11- هل يوجد حساب للمسحوبات فى الهيئات غير التجارية؟ ولماذا؟

12- هل تختلف المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة فى الهيئات غير التجارية عما هو فى المنشآت التجارية؟

13- ما هى أنواع المصروفات الإيرادية فى الهيئات غير التجارية؟

14- هل يوجد حساب رأس المال فى الهيئات غير التجارية؟ ولماذا؟

15- ما هو الفرق بين الفائض المجمع والفائض الخاص؟

16- ما المقصود بملخص المقبوضات والمدفوعات؟ وهل توجد فروق بينه وبين حساب الإيرادات والمصروفات؟ وضح؟

17- هل تختلف طريقة إعداد حساب الإيرادات والمصروفات للهيئة الاجتماعية عنه بالنسبة للمنشأة المهنية؟ ناقش؟

18- هل يختلف إعداد وتبويب قائمة المركز المالى للهيئة الإجتماعية عنه بالنسبة للمنشأة التجارية؟ ناقش؟

# تمارين وحالات تطبيقية

1- البيانات التالية مستخرجة من سجلات إحدى الجمعيات العلمية :

أ - *الاشتراكات المخفضة*

10 000 رصيد مدين 90/1/1 – 45 000 اشتراكات محصلة خلال عام 90 منها

7 000 اشتراكات عن عام 91

ب - *الاشتراكات العادية*

25 000 رصيد دائن 90/1/1 – 65 000 اشتراكات محصلة خلال عام 90 منها 8 000 دينار اشتراكات محصلة مقدماً عن عام 91 وهناك اشتراكات مستحقة فى 90/12/31 بلغت 15 000 دينار

جـ - *اشتراكات الأربع سنوات*

15 000 الرصيد المرحل من اشتراكات عام 87

40 000 الرصيد المرحل من اشتراكات عام 88

75 000 الرصيد المرحل من اشتراكات عام 89

120 000 اشتراكات محصلة خلال عام 90

د - *اشتراكات مدى الحياة*

32 000 رصيد90/1/1 ، وهناك 28 000 دينار اشتراكات حصلت خلال العام علماً بأن أحد الأعضاء تم إسقاط عضويته نظراً لوفاته وكانت قيمة اشتراكه 5 000 دينار

المطلوب :

أولاً : إعداد الحسابات التالية كما تظهر في 90/12/31

حـ/ الاشتراكات المخفضة      حـ/ الاشتراكات العادية

حـ/ اشتراكات الأربع سنوات      حـ/ اشتراكات مدى الحياة

ثانياً : إظهار الأثر على الحساب الختامي والمركز المالي للجمعية في 90/12/31

2- استخرجت الأرصدة التالية من دفاتر أحد النوادي الرياضية بطرابلس في 1989/12/31 (الأرقام بالدينارات)

30 000 أراضي ملاعب   20 000 المباني   10 000 أثاث

50 000 مصرف   2 000 مجمع اهلاك المباني   1 000 مجمع اهلاك الأثاث

7 000 اشتراكات مدى الحياة   10 000 اشتراكات مستحقة

5 000 اشتراكات مقدمة   100 000 اشتراكات

6 000 إعانات   13000 مرتبات العاملين

3 000 مصروفات اداريه   10 000 تبرعات

2 000 مصروفات قرطاسية   15 000 إيراد إيجار المقهى

20 000 إيراد مهرجان رياضي   5 000 مصروفات المهرجان الرياضي

وبعد فحص سجلات ومستندات النادي في 1989/12/31 تبين ما يلي :

1 - يقدر معدل إهلاك المباني 5٪ من الرصيد بعد الإهلاك، أما الأثاث 15٪ سنوياً من الرصيد بعد الإهلاك

2- تبرع أحد الأعضاء بسيارة للنادي تقدر قيمتها بمبلغ 40 000 دينار وذلك في 1991/9/1 م وقدر معدل إهلاكها 10٪ سنوياً

3- هناك جزء من رصيد الاشتراكات المستحقة تم اعتباره ديون معدومة بمبلغ 2 000 دينار

4- بلغت مصروفات حكام مباريات المهرجان الرياضى مبلغ 2 000 دينار لم تدفع بعد

5- هناك أوراق مالية مشتراه فى 1989/4/1م بمبلغ 20 000 دينار غير مقيدة بدفاتر النادى، وأن معدل الفائدة 15٪ سنوياً

6- ان الاشتراكات المستحقة فى 89/12/31 بلغت 6000 دينار، والاشتراكات المقدمة فى 89/12/31 بلغت 5 000 دينار

7- توفى أحد الأعضاء المشتركين مدى الحياة وكانت قيمة اشتراكه 2 000 دينار

المطلوب :

أ – إعداد حساب الإيرادات والمصروفات للنادى عن السنة المنتهية فى 89/12/31

ب – تصوير الميزانية فى 89/12/31

3- اليك أرصدة الحسابات الظاهرة بدفتر الأستاذ لنادى الوحدة في 1988/1/1

110 000 أراضٍ ومبانٍ 20 000 مجمع إهلاك المبانى 100 000 حمام السباحة

8 000 الأثاث 1200 مجمع إهلاك الأثاث 24 000 مجمع إهلاك حمام السباحة

3 000 مؤن غذائية بالمطعم 4 000 مصرف 2 000 صندوق م. نثرية

5 000 أدوات ومهمات المطعم 7 000 اشتراكات مستحقة

48 000 اشتراكات مدى الحياة 6 800 اشتراكات مقدمة

8 500 مدينون نظير سلف 12 500 أدوات ومهمات رياضية

10 000 مرتبات مدربين مستحقة ؟ الفائض المجمع

وفى خلال السنة تبرع أحد الأعضاء بأوراق مالية تقدر قيمتها بمبلغ 50 000 دينار للإنفاق منها على جوائز اللاعبين .

ولقد ظهرت الأرصدة التالية بعد إعداد الحساب الختامى فى 1988/12/31 وذلك بالإضافة إلى بعض الأرصدة السابقة :

4 000 مؤن غذائية بالمطعم 4 500 أدوات ومهمات المطعم 4 700 إيراد أ. مالية للجوائز 5 000 اشتراكات مستحقة 1 600 مجمع إهلاك الأثاث 3 300 اشتراكات مقدمة 28 000 مجمع إهلاك المبانى 27 000 مجمع إهلاك حمام السباحة 4000 جوائز ممنوحة خلال السنة 45 000 مصرف 3 000 صندوق م. نثرية 10 000 أدوات ومهمات رياضية 1 000 مصروفات إدارية مستحقة 8 600 مرتبات مدربين مقدمة 7 000 حـ/ الإيرادات والمصروفات (رصيد دائن)

المطلوب :

تصوير المركز المالى لنادى الوحدة كما يظهر فى 1988/12/31

مفتاح الحل : مجموع جانبى المركز المالى 300 000 دينار

4 - ظهرت الأرصدة التالية فى دفتر الأستاذ العام لجمعية رعاية الأيتام الخيرية فى 1991/1/1 (الأرقام بالدينارات).

100 000 اراضى ومبانى 25 000 أثاث 30 000 استثمارات ا. مالية.

50 000 مصرف 15 000 اشتراكات مستحقة 25 000 اشتراكات مقدمة

20 000 مجمع إهلاك المبانى 5 000 مجمع إهلاك الأثاث 5 000 صندوق م . نثرية

10 000 اشتراكات مدى الحياة

كما ظهر ملخص المقبوضات والمدفوعات خلال السنة المنتهية فى 1991/12/31 كما يلى :

*المقبوضات :*

16 000 رسوم العضوية 90 000 اشتراكات 20 000 إعانات

4 000 تبرعات حرة 3 000 إيراد استثمارات 25 000 تبرعات مخصصة لإقامة مبنى ملجأ 2 750 ثمن بيع جزء من الأثاث فى 91/7/1 (تكلفته الأصلية 5 000 دينار)

*المدفوعات :*

30 000 إعانات 7 500 مساعدات لأسر الأيتام

6 000 مرتبات وأجور 1 500 نور ومياه

2 000 قرطاسية 15 000 مصروفات عمومية وإدارية

كما تبين من فحص سجلات ومستندات الجمعية ما يلي:

1- يقدر معدل اهلاك المباني 5٪ سنوياً (علماً بأن قيمة الأراضي تقدر بمبلغ 40 000 دينار) والأثاث 10٪ سنوياً وذلك على أساس طريقة القسط الثابت.

2- قدرت القيمة السوقية للأوراق المالية 28 000 دينار

3- بلغت الاشتراكات المحصلة مقدماً في 1991/12/31 مبلغ 5 000 دينار، والاشتراكات المستحقة 10 000 دينار

4- تبرع أحد الأعضاء بسيارة للجمعية قدرت قيمتها بمبلغ 10 000 دينار وذلك في 1991/4/1 ، كما يقدر معدل إهلاكها 20٪ سنوياً

5- هناك قرطاسية باقية في 91/12/31 قدرت بمبلغ 500 دينار

المطلوب :

أ – إعداد الحساب الختامي للجمعية عن السنة المنتهية في 1991/12/31

ب – تصوير الميزانية كما تظهر في ذلك التاريخ

5- تأسست جمعية المحاسبين والمراجعين بطرابلس في 1990/7/1 وفيما يلي بيانات عن بعض تفاصيل نشاطها حتى 1990/12/31:

1- بلغ عدد الأعضاء المشتركين 1 000 عضواً علماً بأن رسم العضوية 50 دينار والاشتراك السنوي 20 دينار، وهناك اشتراكات محصلة مقدماً عن النصف الأول من عام1991 قيمتها 2 000 دينار

2-سدد عشرة أعضاء اشتراكات مدى الحياة بلغت 20 000 دينار

3- استلمت الجمعية أثاثاً تبرعاً من أحد الأعضاء فى 1990/10/1 قدرت قيمته 10 000 دينار، علماً بأن معدل إهلاكه السنوى 10٪

4- بلغت مقبوضات الجمعية خلال هذه الفترة :

3 000 دينار إعانة من ديوان المحاسبة 2 000 تبرعات نقدية

5- قامت الجمعية باستثمار فائض الأموال فى شراء أوراق مالية بمبلغ 10 000 دينار علماً بأن معدل العائد 15٪ سنوياً وذلك فى 1990/9/1

6- أصدرت الجمعية العدد الأول من مجلتها العلمية وكانت بياناتها كالآتى :

– عناصر المصروفات بالدينارات :

1 000 ورق خام – 500 تصوير 800 طباعة 700 أتعاب مراجعة وتصحيح

1 000 أتعاب لجان تحكيم البحوث المنشورة بالمجلة

– بلغ عدد النسخ الصادرة 1 000 نسخة بيع منها 800 نسخة بسعر 10 دينار للنسخة الواحدة

– تم توزيع 100 نسخة على سبيل الدعاية والإعلان عن الجمعية

– تضمنت المجلة إعلانات عن بعض الشركات والمصارف، وبلغت الإيرادات المحصلة من هذه الإعلانات 1 500 دينار

– هناك إيراد اعلان لإحدى الشركات لم يتم تحصيله حتى 1990/12/31 بلغت قيمته 500 دينار

7- توفى أحد الأعضاء المشتركين مدى الحياة فى 1990/11/30م

المطلوب :

أ – اجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات والتسويات اللازمة

ب – بيان أثر هذه العمليات على الحساب الختامي للجمعية عن السنة المنتهية في 1990/12/31م

جـ – بيان الأثر على الميزانية في ذلك التاريخ

6- الأرصدة التالية مستخرجة من سجلات النادي العربي في 1988/12/31: (الأرقام بالدينارات)

55 000 قرض بفائدة 5 ٪ سنوياً 16 300 مصرف سحب على المكشوف

43 600 الاشتراكات 900 رسوم عضوية

5 250 رسوم النشاط الرياضي 65 000 المباني 50 000 مصرف (جاري)

مرتبات وأجور :

12 500 مدربين الملاعب 4 750 عمال المطعم

4 600 تبرعات حرة 3 400 إعانة من أمانة الشباب

5 950 تصليحات وترميمات 4 950 مصروفات إدارية

3 150 قرطاسية 4 500 مؤن غذائية بالمطعم في 88/1/1

45 850 إيرادات مبيعات المطعم 1 850 مصروفات المطعم

750 أتعاب مراجع الحسابات 28 000 مشتريات مؤن غذائية

6 500 إيراد مبيعات عن طريق ماكينات البيع 2 700 فائدة القرض

10 150 مدينون نظير سلف 3 600 دائنون

3 000 اشتراكات مستحقة 15 900 مهمات وأدوات رياضية

9 600 أثاث وتركيبات 1 800 مصروفات مدربين

1 900 هاتف وبرق 2 250 مياه ونور

6 300 انتقالات ؟ الفائض

وقد تبين من عملية الجرد فى 1988/12/31ما يلى :

1- قدرت تكلفة المؤن الغذائية بالمطعم فى آخر العام بمبلغ 400 3 دينار

2- ان قيمة القرطاسية الباقية فى 12/31 مبلغ 1150 دينار

3- تقرر أن تكون معدلات الإهلاك كالآتى :

المبانى 5٪، أدوات ومهمات رياضية 10٪، الأثاث والتركيبات 5٪ ( كلها سنوياً)

4- هناك اشتراكات محصلة مقدماً وتخص عام 1989 قيمتها 500 1 دينار

5- بلغت الأجور والمرتبات المستحقة : 500 1 دينار مدربين الملاعب، 250 دينار عمال المطعم

المطلوب :

أ – إعداد ميزان المراجعة فى 88/12/31 ب – إعداد حـ/ المطعم عن عام 88

جـ – إعداد حـ/ الإيرادات والمصروفات عن السنة المنتهية فى 1988/12/31

د – إعداد المركز المالى للنادى فى 1988/12/31

7- فيما يلى ملخص المقبوضات والمدفوعات لاحدى الجمعيات العلمية عن السنة المنتهية فى 1990/12/31 : (الأرقام بالدينارات)

***أولاً : المقبوضات***

50 000 رصيد المصرف 1/1 – 100 000 اشتراكات (منها 5 000 عن سنة 89، 19 000 عن سنة 91 ) 18 000 رسوم عضوية

20 000 تبرعات حرة 30 000 تبرعات للجوائز

15 000 إيراد مبيعات المجلة العلمية 6 000 إعلانات المجلة

8 000 إيراد استثمارات أ. مالية 3 000 إعانات

10 000 اشتراكات مدى الحياة

## ثانياً : المدفوعات

5 500 إيجار 33 500 قرطاسية 12 000 مرتبات

15 000 جوائز ممنوحة 6 000 مصروفات إدارية

8 400 إيداع بصندوق م . نثرية 7 000 مصروفات طبع المجلة

69 000 مصروفات مؤتمرات علمية 2 000 أتعاب مراجعة وتصحيح المجلة

3 400 مصروفات نثرية 1 600 هاتف وبرق

فإذا علمت الآتى :

1- ان الجمعية تمتلك أسهماً قيمتها 51 500 دينار وبلغت ايراداتها عن سنة 90 مبلغ 12 000 دينار

2- ان هناك مصروفات طبع مستحقة قيمتها 1 000 دينار

3- هناك قرطاسية باقية قيمتها 3 500 دينار

4- ان الاشتراكات المستحقة فى 90/12/31 بلغت 16 000 د ينار

5- ان إيجار مبنى الجمعية الشهرى 500 دينار

المطلوب :

أ – قياس نتيجة أعمال الجمعية عن السنة المنتهية فى 90/12/31

ب – تصوير المركز المالى للجمعية فى ذلك التاريخ

مفتاح الحل : مجموع جانبى المركز المالى 180 000 دينار

الفائض المجمع فى أول العام 106 000 دينار

8-فيما يلى حـ/ المقبوضات والمدفوعات لنادى الهلال عن السنة المنتهية فى 1991/12/31 (الأرقام بالدينارات)

حـ/ المقبوضات والمدفوعات

| | | | |
|---|---|---|---|
| 19 000 | رصيد مصرف 91/1/1 | 180 000 | مشتريات المطعم |
| 3 000 | خزينة 91/1/1 | 6 000 | مصروفات اصلاحات وترميمات |
| 271 000 | إيرادات مبيعات المطعم | 15 000 | مصروفات المطعم |
| 24 000 | اشتراكات | 98 000 | مصروفات عمومية |
| 7 000 | رسوم عضوية | 73 000 | مصروفات مباريات رياضية |
| 40 000 | إعانة أمانة الشباب | 9 000 | أدوات ومهمات للمطعم |
| 3 000 | فوائد (سندات بمعدل 4٪ تكلفتها 100 000 د) | 20 000 | مشتريات أثاث |
| 88 000 | إيراد مباريات رياضية | 49 000 | رصيد المصرف فى 91/12/31 |
| 5 000 | تبرعات | 10 000 | رصيد الخزينة فى 91/12/31 |
| 460 000 | | 460 000 | |

وتبين من فحص مستندات وسجلات النادى فى 91/12/31 ما يلى:

1- قيمة مخزون مؤن غذائية أول العام بالمطعم 34000 دينار، وقد قدرت قيمة مخزون مؤن غذائية آخر العام بمبلغ 28000 دينار

2- يمتلك النادى المبنى الذى يشغله وكان قد اشتراه فى 88/1/1 بمبلغ 500000 دينار، وقدر له حينئذ عمر إنتاجى 50 سنة. وقد تم احتساب الإهلاك منذ ذلك التاريخ على أساس طريقة القسط الثابت وتكون مجمع إهلاك لهذا الغرض

3- يحتسب إهلاك للأثاث بمعدل 10٪ سنوياً ( قسط متناقض) وكانت تكلفته فى 91/1/1 مبلغ 150000 دينار ومجمع اهلاكه 50000 دينار علماً بأن الإضافات تمت فى 1991/7/1

4- قيمة الأدوات والمهمات بالمطعم فى 91/1/1 كانت 000 32 دينار، وفى 91/12/31 قدرت بمبلغ 35 000 دينار

5- توزع المصروفات العمومية بين النادى والمطعم بنسبة 80٪ : 20٪

6- الاشتراكات المستحقة عن عام 91 تبلغ 000 3 دينار، وعن عام 90 تبلغ 000 4 دينار

المطلوب :

أ – تحديد نتيجة أعمال النادى عن السنة المنتهية فى 1991/12/31

ب – تصوير المركز المالى للنادى كما يظهر فى ذلك التاريخ

9- تأسست الجمعية العلمية للقانون فى 90/7/1 وفيما يلى العمليات التى تمت خلال الفترة المنتهية فى 90/12/31:

1- تلقت الجمعية فى 1990/7/1 أوراق مالية من أحد الأعضاء قدرت قيمتها بمبلغ 000 100 دينار كتبرعات للجوائز

2- بلغت الاشتراكات المحصلة خلال الفترة 000 200 دينار (منها 000 15 تخص عام1991 ، وهناك اشتراكات مستحقة قيمتها 000 25 دينار)

3- حصلت اشتراكات مدى الحياة بصكوك بمبلغ 000 50 دينار

4- حصلت المبالغ التالية خلال الفترة :

000 20 تبرعات حرة من الأعضاء 000 25 إعانة من أمانة العدل

000 23 ايرادات المجلة العلمية للقانون

5- سددت المصروفات التالية :

000 32 مرتبات (منها 000 12 تخص عام 91 ) 000 15 الإيجار

000 10 مصروفات إدارية 000 4 مصروفات قرطاسية (تبقى منها آخر العام ما قيمته 500 2 دينار ) 000 15 مصروفات المجلة

6-اشترت أثاثاً تبلغ تكلفته 000 30 دينار، وتقرر احتساب الإهلاك بمعدل 10٪ سنوياً (قسط ثابت)

7- يبلغ معدل العائد فى استثمارات الأوراق المالية 15٪ سنوياً

8- قدرت قيمة النسخ المتبقية آخر الفترة من المجلة العلمية 000 4 دينار

المطلوب :

أ – تحديد نتيجة أعمال الجمعية عن الفترة المنتهية في 1990/12/31

ب – تصوير المركز المالى للجمعية كما يظهر فى ذلك التاريخ

# المراجع

- أحمد رجب عبد العال، محمد شوقى بشادى، دراسات فى المحاسبة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1981

- خيرت ضيف، محمد شوقى بشادى، المحاسبة المالية ـ دراسات فى إعداد وتحليل القوائم المالية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1983

- عبد المنعم محمود عبد المنعم، دراسات فى المحاسبة المالية، دار النهضة العربية للطباعةوالنشر، بيروت، 1970

- فوزى دميان، خليفة على ضو، مقدمة فى المحاسبة المالية، المنشأة العامة للنشر والتوزيع والإعلان، طرابلس، الطبعة الثالثة، 1986

- محمد كامل الحارونى، المحاسبة الراقية، الجزء الاول، المجلد الثانى، دار المعارف بمصر، الطبعة التاسعة، 1973

- قانون رقم (116) لسنة 1973 م بشأن انشاء نقابة المحاسبين والمراجعين الليبين وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة.

- Accounting Principles Board statement No.4, "Basic Concepts and Accounting Underlying Financial statements of Business Enterprises" ATCPA, New York, 1970.
- J.M. Smith & Skousen, K.F. "Intermediate Accounting" 6 th ed. Comprehensive Volume, South- Westerm. Publishing Co., New Jersey, 1981.
- J. Williams. K&W. Holder, "Intermediate Accounting". Harcourt, Chicago, 1984.
- Ronald J.Thacker, Introduction to modern Accounting, Englwood cliffs, Prentice-Hall, Inc., New Jersey, 1974.

الجزء الرابع

# المحاسبة فى شركات النقل البحرى

# مقدمة

يعتبر نشاط النقل البحرى من الأنشطة الخدمية الهامة فى جميع الدول والذى يهدف الى توفير خدمة النقل للدولة ومن ثم تسهيل عملية التجارة الدولية، علاوة على ما يدره من عوائد بالعملات الصعبة. وتقوم شركات النقل البحرى بجميع أعمال النقل البحرى على إختلاف أنواعه، من نقل للبضائع والنفط والركاب وذلك عبر البحار والمحيطات من ميناء الى آخر فى داخل الدولة أو بين دولة وأخرى. وتجدر الإشارة إلى أن مسيرة النقل البحرى فى الجماهيرية الليبية قد بدأت مع بداية ثورة الفاتح من سبتمبر العظيمة منذ عام 1970 بصدور القانون رقم 86 لسنة 1970 بإنشاء المؤسسة العامة للنقل البحرى والتى آلت للشركة الوطنية العامة للنقل البحرى التى تأسست بناء على القانون رقم 33 لسنة 1975. وهى شركة مساهمة ليبية، رأسمالها مائة مليون دينار ليبى. ويتمثل غرض الشركة فى القيام بجميع أعمال النقل البحرى على أختلاف أنواعه سواء لحسابها أو لحساب الغير ولها القيام بأعمال الوكالة عن الشركات الملاحية والوكالة بالعمولة والتخليص على البضائع والتحزيم وتجهيز جميع أنواع السفن والناقلات والعائمات ومهمات النقل البحرى وغيرها من العمليات المرتبطة بصناعة النقل البحرى.

ونظراً لأهمية هذا القطاع الحيوى فى عالمنا اليوم، فقد خصصنا الجزء الرابع من هذا الكتاب لدراسة المحاسبة فى شركات النقل البحرى. وذلك من خلال الفصول الثلاثة الآتية:

**الفصل الأول:** صناعة النقل البحرى وخصائصها.

**الفصل الثانى:** المعالجة المحاسبية للإيرادات والمصروفات فى شركات النقل البحرى.

**الفصل الثالث:** قياس نتيجة الأعمال والمركز المالى فى شركات النقل البحرى.



# الفصل الأول

# صناعة النقل البحرى وخصائصها

*الأهداف التعليمية*

بعد دراسة هذا الفصل، ينبغى أن تكون قادراً على:

1 ـ فهم ومعرفة طبيعة وخصائص نشاط صناعة النقل البحرى.

2 ـ تحديد مقومات نجاح صناعة النقل البحرى.

3 ـ معرفة أنواع السفن واستخداماتها.

4 ـ إيضاح طبيعة وأنواع الشركات الملاحية.

5 ـ تحديد ماهية وأهداف المؤتمرات الملاحية.

6 ـ فهم طبيعة الهيكل التنظيمى للشركات العاملة فى صناعة النقل البحرى.

7 ـ مميزات النظام المحاسبى وأهدافه فى صناعة النقل البحرى.

إن لصناعة النقل البحرى أهمية خاصة لما تمثله من قوة منشطة لقطاعات عديدة من الاقتصاد القومى، كما أن للنقل البحرى آثار مضاعفة على مختلف قطاعات التجارة والتشييد والصناعة والسياحة والمرافق العامة، كما أنه يزيد من سرعة التنمية الاقتصادية والاجتماعية. وسنقدم فى هذا الفصل عرضا موجزاً لخصائص ومقومات نجاح صناعة النقل البحرى، وأنواع السفن والشركات العاملة فى هذه الصناعة، بالإضافة إلى إيضاح مفهوم المؤتمرات الملاحية، والهيكل التنظيمى لأحدى شركات النقل البحرى، ونختم هذا الفصل باستعراض أهمية النظام المحاسبى فى هذه الصناعة.

## أولاً: خصائص نشاط النقل البحرى

يختص هذا النشاط بمجموعة من الخصائص والمميزات نتناولها فيما يلى:

### *1ـ كثافة نسبة الأصول الثابتة:*

تمثل نسبة الأموال المستثمرة فى السفن وتسهيلات الموانىء المملوكة لشركات النقل البحرى الجزء الغالب من الأموال العاملة فيها. وهذا يستلزم وجود إدارة رشيدة ذات كفاءة عالية حتى تتمكن من مواجهة الأعباء الثابتة ذات العلاقة برأس المال الثابت كالأصول الثابتة وخلافه.

### *2ـ التأثر بالمتغيرات الاقتصادية والسياسية والعسكرية*

يتصف نشاط النقل البحرى بتغييرات مستمرة فى مجال الأعمال نتيجة لوجود متغيرات غير مستقرة فى العالم سواء كانت اقتصادية أو سياسيةأو عسكرية، فعلى سبيل المثال أدت أزمة الخليج فى عام 1989 إلى انخفاض حجم أعمال الشركات العاملة فى صناعة النقل البحرى.

### *3ـ الاعتماد على العنصرالبشرى*

لاشك أن أى نشاط للخدمات يعتمد أكثر على العنصر البشرى فى القيام بخدمات هذا النشاط، فتعتمد شركات النقل البحرى بدرجة كبيرة على هذا العنصر فى تسيير وتشغيل السفن المختلفة، وتزداد أهمية العنصر البشرى بصفة رئيسية فى مجال نقل الركاب الذى

يستلزم حسن المعاملة وتأدية الخدمات المطلوبة فى حينها وبكفاءة تامة كل هذا يرفع من شأن الشركة ويجعلها متميزة عن غيرها من الشركات.

*4ـ إن إنتاج هذا النشاط غير ملموس*

تعد خدمة النقل ذاتها هى المنتج الذى توفره صناعة النقل البحرى، وتتمثل المنفعة فى عملية نقل البضاعة أو الراكب من مكان أو ميناء معين الى مكان أو ميناء آخر.

*5 ـ التعقيد فى مباشرة هذا النشاط*

يتسم نشاط النقل البحرى بالتعقيد، نظرا لا رتباطه بمجموعة من اللوائح والمعاهدات والاتفاقيات الدولية هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى وجود مجموعة ضخمة من الأجهزة والمعدات الألية والإلكترونية ذات المصادر المختلفة على ظهر السفينة الواحدة، وهذا يستدعى التعامل مع الكثير من الشركات المصنعة لهذه الاجهزة والمعدات، وهذا بالتالى يجعل من طبيعة الشركة طبيعة عالمية.

## ثانيا: مقومات نجاح صناعة النقل البحرى

تتلخص مقومات نجاح صناعة النقل البحرى فيما يلى:

1 ـ تصميم الهيكل التنظيمى المناسب لهذه الصناعة، فضلا عن استجلاب العناصر البشرية المدربة ومرتفعة الكفاءة فى هذا المجال.

2 ـ كفاءة العاملين ودرايتهم بطبيعة ونوعية المنقول والكيفية السليمة لتداوله ومعاملته أثناء النقل.

3 ـ توافر التسهيلات والاستعدادات اللازمة لأداء خدمة النقل وتسهيلها فى المواعيد والأماكن المتفق عليها.

4 ـ استخدام الوسيلة المناسبة لطبيعة المنقول والمحافظة الأكيدة والصيانة المستمرة للوسائل والأجهزة حتى تتأكد دائما سلامتها وبالتالى سلامة المنقول ونهضة الخدمة.

## ثالثا: أنواع السفن فى صناعة النقل البحرى

تتعدد أنواع وأنماط السفن المستخدمة على النحو التالى:

1 ـ *سفن البضائع العامة* Cargo Vessels

ويقصد بها تلك السفن التى تكون مصنعة خصيصا لنقل البضائع العامة الجافة سواء كانت مفرطة أو فى صناديق أو فى أجولة أو فى حاويات Containers وكذلك لنقل الآلات والسيارات والمهمات والمعدات والحبوب وغير ذلك وهذه السفن مقسمة الى عدد من العنابر، وتستخدم فى نقل البضائع، كما قد تكون مجهزة بثلاجات لنقل البضائع المحفوظة كاللحوم والفواكه والتى تحتاج الى تبريد.

2 ـ *سفن الدحرجة* Roll on Roll off

ويقصد بسفن الدحرجة تلك السفن التى تكون مصممة بحيث يتم تفريغ البضائع بواسطة جرارات أو سيارات نقل من العنابر مباشرة. وقد يطلق على هذه السفن سفن الشحن الافقى حيث هناك إمكانية فتح قاع السفينة من أجل دخول الجرارات أو السيارات بدون استخدام الروافع أو غير ذلك. أما فى حالة استعمال الروافع الموجودة على ظهر السفينة فيطلق على هذا النوع من الشحن بالشحن الرأسى.

3 ـ *ناقلات النفط* Tankers

وهى تلك الناقلات المصنعة خصيصا من أجل نقل النفط الخام أو مشتقاته من موانئ معينة إلى موانئ معينة أخرى.

4 ـ *سفن الركاب* Passengers Vessels

تتخصص هذه السفن بصفة رئيسية فى نقل الركاب والسيارات الخاصة بهم بالإضافة الى كميات محدودة من البضائع العامة والثمينة والبضائع سريعة التلف كالفواكه واللحوم المثلجة والخضروات وكذلك نقل الطرود البريدية.

وتتباين سفن الركاب من حيث حجم السفينة وحمولتها، فنجد سفناً صغيرة يتم تشغيلها على خطوط ملاحية قصيرة، وسفن عملاقة عابرة للمحيطات قد يصل عدد ركابها إلى أكثر من 2 000 راكب. وبالطبع تجهز هذه السفن بمحركات قوية من أجل الإبحار بكفاءة وسرعة عالية. ومن الجدير بالذكر أن مستوى الخدمة فى سفن الركاب إما أن يكون درجة موحدة أو درجتين : أولى وسياحية مثلما هو الحال فى الفنادق.

وقد تصمم هذه السفن أساسا من أجل نقل البضائع والركاب حيث يتم تجهيزها بمجموعة محدودة من الكبائن لنقل الركاب.

## رابعاً: أنواع الشركات العاملة فى صناعة النقل البحرى

لقد ظهرت العديد من الشركات المتخصصة فى صناعة النقل البحرى، فمنها ما هو متخصص فى نقل البضائع أو الركاب أو النفط أو جميعها، وقد تتخذ هذه الشركات شكل الملكية الفردية أو الملكية الجماعية (أشخاص أو أموال) أو ملكية عامة للمجتمع، ويمكن تصنيف هذه الشركات حسب طبيعة نشاطها إلى الأنواع التالية:[١]

1 ـ شركات الملاحة المنتظمة

2 ـ شركات الملاحة المتخصصة

3 ـ شركات الملاحة المتجولة

4 ـ شركات التوكيلات الملاحية

وفيما يلى نستعرض بإيجاز ماهية وغرض كل نوع منها:

1 ـ *شركات الملاحة المنتظمة*

يقوم هذا النوع من الشركات بتشغيل سفن على خطوط ملاحية معينة حسب جداول زمنية معدة مقدما لرحلات منتظمة ويتم تشغيل السفينة على خط ملاحى بشكل منتظم إذا كان حجم الأعمال (بضائع ـ ركاب) يبرر تشغيل خطوط ملاحية منتظمة وبشكل دورى. وتقوم

(1) عبد الحى مرعى، على أبو الحسن، أحمد بسيونى ـ فى النظم والمشاكل المحاسبية، دار المطبوعات الجامعية ـ الاسكندرية ـ 1980 ، ص 155 ـ 159.

السفينة بنقل البضائع أو الركاب بين الموانىء المختلفة فى خلال رحلتى الذهاب والعودة على الخط الملاحى المحدد من وإلى ميناء القيام الأصلى. وقد تقوم الشركة بتشغيل أكثر من سفينة على الخط الملاحى الواحد وذلك تبعا لحجم الأعمال فى الخط الملاحى.

### 2 ـ *شركات الملاحة المتخصصة*

فى بعض الأحيان تقوم الشركات الصناعية الكبرى باقتناء وتشغيل سفن متخصصة لنقل المواد الخام اللازمة لها، بالإضافة إلى نقل إنتاج هذه الشركات إلى الأسواق الدولية المختلفة ومن أمثلة ذلك تشغيل سفن لنقل الفوسفات أو الفحم أو الأخشاب أو الفواكه، بالإضافة إلى ناقلات النفط والغاز الطبيعى وغير ذلك.

وجرت العادة على تشغيل مثل هذه السفن المتخصصة على أساس زمنى، حيث تقوم الشركة المالكة للسفينة بتأجيرها إلى أى شركة أخرى من أجل استغلالها، وذلك نظير إيجار شهرى يحسب على أساس الطن الوزنى.

### 3 ـ *شركات الملاحة المتجولة*

يعتبر هذا النوع من الشركات عكس شركات الملاحة المنتظمة، حيث يتم تشغيل سفن دون أن ترتبط بخط ملاحى معين، وإنما تسعى إلى نقل البضائع من أى مكان طالما سيترتب على عملية النقل تحقيق أرباح، ويطلق على هذا النوع السفن المتجولة Tramp Ships ولاشك فى أن تشغيل السفن الجوالة أصعب وأكثر تعقيدا من تشغيل السفن المنتظمة، ونظرا لضرورة قيام الشركات المالكة بمعرفة ودراسة الاتجاهات التجارية السائدة والمتوقعة فى بلدان العالم، بالإضافة إلى التعرف على مواعيد ومناطق المحاصيل الموسمية التى يمكن أن تنقلها هذه السفن. وهذا يتطلب قيام هذه الشركات بإجراء اتصالات دائمة مع مراكز التجارة الرئيسية فى العالم وذلك من خلال الوكلاء والسماسرة. وفى أغلب الأحوال تتخصص السفن الجوالة فى نقل الحبوب والخامات والأخشاب والفحم وما الى ذلك، غير أنه من الممكن أن تقوم الشركات الصناعية باستئجار سفن جوالة لنقل المواد الخام اللازمة لها أو نقل منتجاتها إلى موانىء معينة.

ومن أهم ما يتميز به هذا النوع من الشركات هو المرونة، بمعنى أنها تستطيع إجراء تعديلات على جدول تشغيل سفنها تبعا للظروف التجارية والموسمية السائدة وظروف الشحن والتفريغ فى الموانىء المختلفة وتبعا للظروف السياسية وغيرها.

وفيما يتعلق بمعدلات النولون فانها تتحدد وفقا لظروف العرض والطلب ودرجة المنافسة فى السوق الملاحى، ويرجع ذلك إلى أن تشغيل السفن الجوالة لا يخضع لمؤتمرات ملاحية أو نوادى حماية، وفى هذا الصدد يمكن تشبيه المؤتمر الملاحى بمنظمة الأوبيك النفطية، حيث إن هذا المؤتمر بمثابة تكتل للشركات العاملة على نفس الخطوط الملاحية المنتظمة من أجل المحافظة على أسعار النولون (التعريفة) ومنع المنافسةالسعرية بين الشركات المنضمة لهذا المؤتمر، وسوف نوضح ذلك بتفصيل أكثر فى البند التالى (خامسا)

ويتخذ عقد النقل البحرى على السفن الجوالة أحد الصور التالية:(١)

ا ـ *تأجير السفينة غير مجهزة (مجردة)* Bare Boat Charter

عبارة عن عقد بمقتضاه يضع المالك سفينة مجردة غير مجهزة بطاقم بحرى أو بمؤن ووقود، تحت تصرف شخص آخر للانتفاع بها مدة معينة نظير أجر معلوم، وفى ضوء هذا العقد يقوم المستأجر بتشغيل السفينة بمعرفته فى المناطق المتفق عليها فى العقد.

ب ـ *تأجير السفينة على أساس زمنى* Time Charter

وهو عقد بمقتضاه يضع المالك سفينته مجهزه بطاقمها لزمن معين تحت تصرف شخص آخر يقوم بإدارتها من الناحيتين التجارية والملاحية ويتولى استعمالها واستغلالها بنفسه ويتعاقد مع الغير باسمه الخاص.

جـ ـ *تأجير السفينة على أساس الرحلة* Voyage Charter

وهو عقد بمقتضاه يضع المالك سفينته مجهزة كلها أو جزءاً منها تحت تصرف الشاحن (المستأجر) لنقل كل مايطلب اليه نقله من بضائع لرحلة أو رحلات معينة.

(1) د. مصطفى كمال طه، الوجيز فى القانون البحرى، منشأة المعارف المصرية، القاهرة، طبعة 1965 ص 197.

### 4 ـ شركات التوكيلات الملاحية

تتخصص تلك الشركات فى أعمال التوكيلات الملاحية والشحن والتفريغ فى الموانىء النفطية والتجارية، فهى عبارة عن شركات خدمات عامة تقدم لحساب الملاك أو المجهزين أو المستأجرين للسفن أو الناقلات ـ العمليات اللازمة لتنفيذ عقد التوكيل الذى يبرم بينهما وبين تلك الجهات، من تسليم البضائع والمحافظة عليها حتى تسلمها لأصحابها، ومن تموين السفن وإصدار بوالص الشحن، بالإضافة إلى خدمات أخرى ضرورية للسفن وطواقمها فى ميناء الوصول. ويمثل هذا النوع شركة جرمة للتوكيلات الملاحية بالجمهيرية العربية الليبية.

ويمكن تلخيص أغراض هذه الشركات فيما يلى:

ـ القيام بأعمال التوكيلات الملاحية.

ـ القيام بأعمال المناولة من شحن وتفريغ.

ـ نقل البضائع من الأرصفة واليها من المساحات ومناطق التخزين.

ـ مناولة البضائع من وإلى السفن.

ـ تخزين البضائع فى المساحات المكشوفة والمغطاة.

ـ القيام بأعمال الصندقة والتعليب والتغليف.

## خامساً: مفهوم المؤتمرات الملاحية

تلجأ شركات الملاحة المنتظمة إلى التعاون والتنسيق مع شركات الملاحة الأخرى التى تعمل على نفس الخط الملاحى، وذلك فيما يتعلق بكيفية التعامل مع الشاحنين من حيث تحديد تعريفة النقل وغير ذلك. ويطلق على هذا التعاون والتنسيق فى صناعة النقل البحرى «المؤتمر الملاحى» أى أن المؤتمر الملاحى عبارة عن جمعية أو اتحاد يضم ملاك السفن التى تعمل على خط ملاحى منتظم بغية التعاون لحماية مصالحهم المشتركة. وتتمثل أهداف المؤتمرات الملاحية فيما يلى:(1)

---

(1) عبد الحى مرعى، على أبو الحسن، أحمد بسيونى، مرجع سابق، ص 159 ـ 160.

1ـ منع المنافسة السعرية بين الشركات المنضمة للمؤتمر وتحديد حد أدنى لمعدلات النولون.

2 ـ الوقوف في وجه المنافسة الخارجية من خلال تنمية وتطوير مستوى الخدمة وذلك بواسطة تشغيل سفن ذات كفاءة مرتفعة.

3ـ توزيع حجم الأعمال على سفن الشركات المنضمة إلى المؤتمر، مما يترتب عليه الاستغلال الاقتصادى الأمثل لهذه السفن

4ـ ضمان مستوى معين من الربحية لكل شركة منضمة إلى المؤتمر. حيث تطبق بعض المؤتمرات نظام تجميع الأرباح Conference Pool Earnings ، حيث تتجمع الأرباح والخسائر للشركات المنضمة للمؤتمر، ثم بعد ذلك يقوم المؤتمر بتوزيع صافى الأرباح على أعضاء المؤتمر حسب نسب متفق عليها مقدما.

5ـ القيام بإبرام اتفاقيات وعقود شحن مع الشاحنين من أجل ضمان استمرارية تعاملهم مع الشركات المنضمة إلى المؤتمر.

ولاشك أن من أهم مزايا المؤتمرات الملاحية تخفيض درجة المخاطرة وعدم التأكد بالنسبة لمستقبل حجم أعمال الشركة، والاستغلال الأمثل للسفن والتسهيلات المملوكة للشركة. ولكن بالرغم من ذلك توجه انتقادات لهذه المؤتمرات من أهمها أنها تستطيع فرض تعريفة نقل مرتفعة على الشاحنين، وبالتالي تعتبر بمثابة تنظيم احتكارى.

## سادساً: الهيكل التنظيمى فى شركات النقل البحرى

من المعروف أن الهيكل التنظيمي بصفة عامة يوضح مجموعة الإدارات والأقسام والوحدات بالشركة وخطوط الاتصال فيما بينها على نحو يكفل التعاون والتنسيق بغية تحقيق الأهداف العامة للشركة، وفيما يلى نلقى الضوء على هذا الهيكل المتعلق بالشركات العاملة فى صناعة النقل البحرى، ويوضح الشكل (4-1) نموذجا لهيكل تنظيمى بإحدى شركات النقل البحرى. وفيما يلى نوضح بإيجاز مكونات هذا الهيكل.

الشكل (4-1) نموذج هيكل تنظيمي لاحدى شركات النقل البحرى على مستوى الادارات

*أولاً: إدارات التشغيل وتشمل الإدارات التالية:*

ا ـ إدارة نقل البضائع

ب ـ إدارة نقل الركاب

جـ ـ إدارة ناقلات النفط

د ـ إدارة تأجير السفن

وتجدر الإشارة إلى أن كل إدارة من هذه الإدارات يتبعها ثلاثة أقسام هى: قسم التشغيل الفنى، وقسم التشغيل التجارى، والقسم المالى.

*ثانيا: إدارات خدمية (مساعدة) وتشمل مايلى:*

## ا ـ إدارة الشئون المالية

وتعتبر هذه الإدارة العمود الفقرى للشركة من الناحية المالية، حيث تختص بإعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالى والقوائم المالية الأخرى، وبالإشراف والرقابة على جميع أوجه النشاطات المالية للشركة بالداخل والخارج وذلك فيما يتعلق بالالتزام بتطبيق القوانين واللوائح والقرارات المالية المحلية والدولية، بالاضافة إلى إعداد الموازنات التقديرية Budget قبل نهاية السنة المالية ومراجعتها واعتمادها حسب النظم واللوائح الموضوعة. ويتبع هذه الإدارة مجموعة من الأقسام التى بدورها قد يتبعها مجموعة من الوحدات على النحو التالى:

1 ـ قسم الحسابات العامة ويتكون هذا القسم من الوحدات الآتية:

ـ وحدة الخزينة حيث تقوم بتحصيل المقبوضات وصرف المدفوعات باستثناء المدفوعات البسيطة التى تصرف نقدا من العهدة المالية المستديمة.

ـ وحدة حسابات المصارف وتختص بمسك حسابات المصارف ومتابعتها وإبلاغ الأقسام المالية بالحوالات الواردة التى تخصها.

ـ وحدة حسابات الموردين وتختص بمسك حسابات الموردين للمهمات وقطع الغيار وغيرها.

- وحدة حسابات الدفع وتقوم بمسك السجلات وإعداد أذونات الصرف للمدفوعات المحلية.

- وحدة المرتبات وتختص بإمساك وإعداد كشوف مرتبات الإدارات المختلفة.

- وحدة حسابات التشغيل وتختص بإمساك حسابات التشغيل الخاصة بكل سفينة.

## 2- قسم المشتريات

يختص بمتابعة التموينات Provisions والتزويدات للسفن وإصدار أوامر التوريد للموردين، كما يختص بإجراءات التحويل لتغطية حسابات الموردين فى الخارج، أما المشتريات المحلية فيتم دفع قيمتها إمّا بصكوك أو نقداً من خلال عهدة مستديمة.

## 3- قسم الميزانية

تعتبر الحسابات الختامية والقوائم المالية هى الناتج النهائى للنظام المحاسبى كما سبقت الإشارة إلى ذلك فى مواضع عديدة من هذا المؤلف - حيث تبين أرباح أو خسائر المنشأة خلال فترة محاسبية معينة وبيان المركز المالى فى نهاية هذه الفترة. وعلى ضوء ذلك يمكن التعرف على الوضع المالى للشركة ومن ثم اتخاذ مايلزم من قرارات وإجراءات بالإضافة إلى إمداد الكثير من الجهات بما يلزم من هذه القوائم والتقارير، نذكر منها على سبيل المثال، اللجنة الشعبية للشركة، الجهات والهيئات العامة، مصلحة الضرائب، الجهاز الشعبى للرقابة والمتابعة الشعبية ... الخ.

ومن الجدير بالذكر أن شركة النقل البحرى تقوم بإعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية المنصوص عليها قانونا وفقا للائحة المالية المقررة للشركة من قبل اللجنة الشعبية العامة. وتعتمد الشركة على التشغيل الالكترونى للبيانات Electronic Data Processing فى إعداد الحسابات والقوائم المالية المختلفة.

## 4- قسم الحاسب الآلى ويضم عدة وحدات هى:

- وحدة برامج الحاسب وتحليل النظم.

- وحدة إدخال البيانات.

ـ وحدة تشغيل الحاسب.

ـ وحدة صيانة الأجهزة الآلية للحاسب.

ـ وحدة الرقابة وحفظ الملفات والبرامج.

## ب ـ إدارة الشئون الإدارية وتحوى الأقسام التالية:

1 ـ قسم شئون الأفراد

2 ـ قسم الحركة

3 ـ قسم العلاقات العامة

4 ـ قسم الأرشيف والمحفوظات

5 ـ قسم الخدمات الاجتماعية

6 ـ قسم الدعاية والإعلان

## جـ ـ إدارة الطاقم البحرى وتحوى الأقسام التالية:

1 ـ قسم تطقيم الضباط

2 ـ قسم تطقيم الوظائف

3 ـ قسم العقود الخاصة بالتطقيم

## د ـ إدارة الصيانة والإصلاحات

## هـ ـ إدارة التخطيط والمتابعة وتضم عدة أقسام هى:

1 ـ قسم التدريب والتطوير

2 ـ قسم التخطيط

3 ـ قسم المتابعة

4 ـ قسم إعداد الموازنات التخطيطية

## سابعا: مميزات وأهداف النظام المحاسبى فى شركات النقل البحرى

يمكن القول أن النظام المحاسبى فى صناعة النقل البحرى يتميز بعض المميزات نوضحها فيما يلى:

1 ـ تتمثل الوحدة المحاسبية Accounting Entity فى صناعة النقل البحرى فى وسيلة النقل وهى السفينة، بل تتفرع إلى وحدة محاسبية فرعية هى الرحلة، ويتم حصر جميع عناصر المصروفات، ويخصص ما يتعلق منها بكل سفينة على حده، بل على كل رحلة قامت بها، وتحميلها بهذه العناصر.

2 ـ تختلف الوحدات القياسية للخدمة المؤداة تبعا لاختلاف المنقول ذاته، فبالنسبة لنقل البضائع، تكون الوحدة هى الطن المنقول لمسافة كيلو متر واحد، وتسمى الوحدة فى هذه الحالة طن كيلو مترى أو متر مكعب كيلو مترى، وبالنسبة لنقل الركاب فإن وحدة النشاط بقصد المحاسبة هى الراكب الواحد منقولاًلمسافة كيلو متر واحد ويسمى فى هذه الحالة راكب كيلو مترى.

3 ـ تتم خدمة النقل بواسطة سفن عملاقة وماتحويها من أجهزة ومعدات مادية وملموسة، وتدار طبقا لأصول هندسية وعلمية، ومن ثم فإن معدلات الأداء ومعدلات الاستخدمات والمستلزمات يمكن إعدادها وحسابها فنيا بشكل دقيق.

4 ـ يمكن القول أن خدمة نقل البضائع بالسفن قد تكون خدمة تحت التنفيذ فى وقت الجرد وفى لحظة انتهاء السنة المحاسبية والتى تكون فيها السفينة مازلت سابحة والمنقول لم يصل الميناء المقصود بعد، أى إمكانية وجود رصيد مصروفات رحلات غير تامة ورصيد إيرادات رحلات غير تامة كما سوف نعرض بتفصيل أكثر فى الفصل الثالث.

5 ـ تتميز المحاسبة فى شركات النقل البحرى ببعض المشكلات ذات الطبيعة الخاصة مثل كيفية استغلال الطاقة المتاحة خلال الفترة، وقياس الطاقة المستغلة وتعيين كميتها وتكلفتها وتقييمها، بالإضافة إلى قياس الطاقة غير المستغلة مثل قيام السفينة بغير كامل الحمولة أو عودتها فارغة بعد سفرها محملة.

أما بالنسبة لأهداف النظام المحاسبى فى شركات النقل البحرى، فإنها تتمثل فى الآتى:

1 ـ توفير المعلومات المالية التى تتضمن قياس نتيجة تشغيل كل سفينة على الخطوط الملاحية المختلفة ونتيجة تشغيل جميع السفن، بالإضافة الى قياس نتيجة أعمال الشركة ككل.

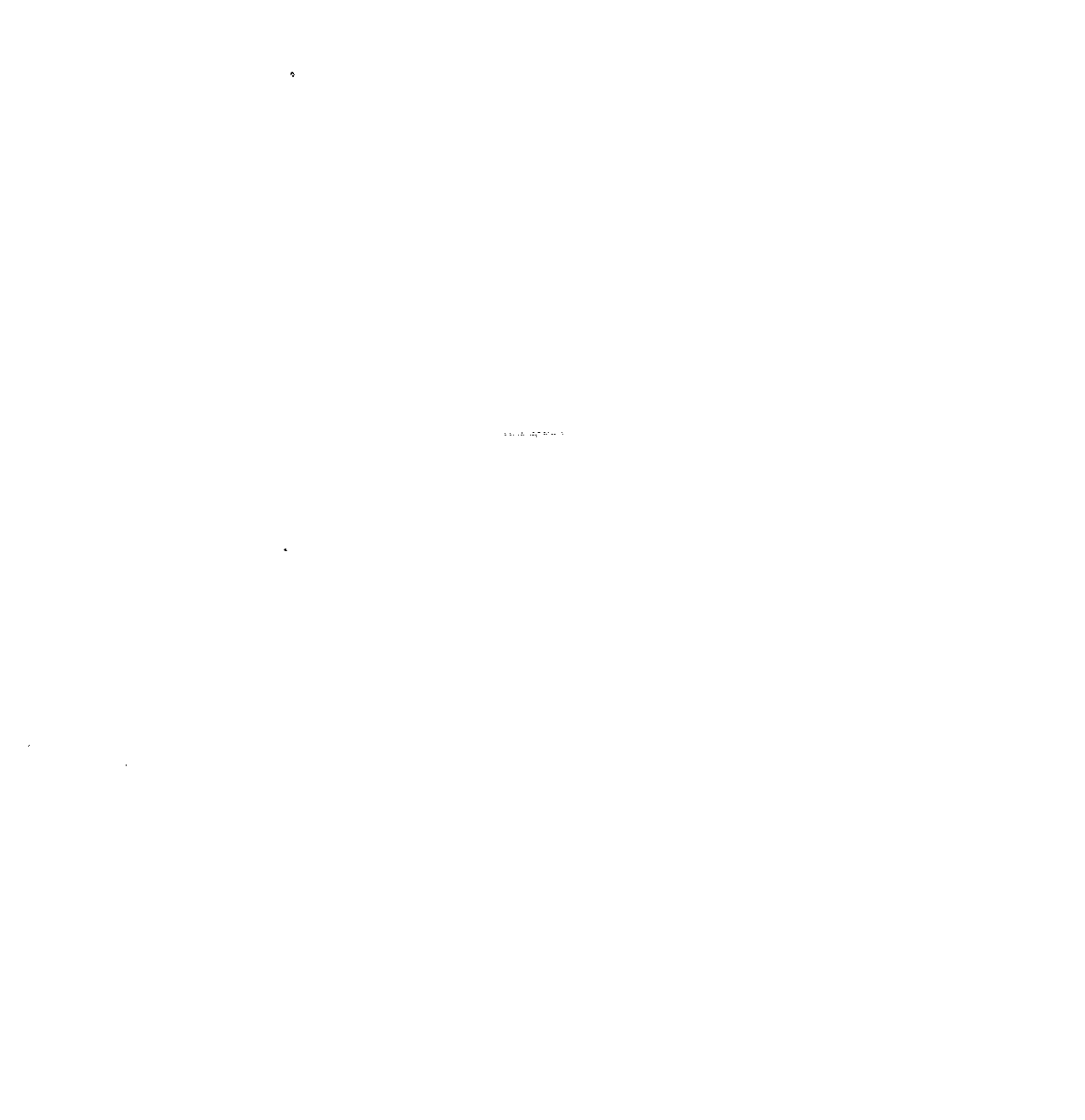
2 ـ توفير المعلومات المتعلقة بالمركز المالى للشركة.

3 ـ تمكين الإدارة من المحافظة والرقابة على عملياتها وموجوداتها بما يكفل حسن سير العمل.

4 ـ إمداد الإدارة على مختلف مستوياتها بالمعلومات الكافية التى تساعدها على اتخاذ القرارات المناسبة وفى التوقيت المناسب، ومثال ذلك قرارات التسعير والتشغيل والاستثمار والمتابعة للخطط المحددة من قبل وتقييم الأداء.

5 ـ تزويد الملاك والمستثمرين والجهات الشعبية المختلفة، بما يلزمهم من معلومات محاسبية، فالملاك مهتمون بالتعرف على سلامة المركز المالى للشركة وعلى نسب الربحية، والمستثمرون والمقرضون يهتمون بمعرفة نسب السيولة ورأس المال العامل، والجهات الشعبية تهتم بالتحقق من التزام الشركة بالقوانين واللوائح المعمول بها، فضلا عن حماية ممتلكات المجتمع من أى تلاعب أو غش أو سوء استخدام.

ونتناول إيضاح طبيعة عناصر الإيرادات والمصروفات فى شركات النقل البحرى علاوة على المعالجة المحاسبية لها، وذلك فى الفصل التالى.



## الفصل الثانى

# المعالجة المحاسبية للإيرادات والمصروفات فى شركات النقل البحرى

*الأهداف التعليمية*

بعد دراسة هذا الفصل، ينبغى أن تكون قادراً على:

1 ـ فهم طبيعة ومعالجة عناصر الإيرادات فى شركات النقل البحرى.

2 ـ تحديد المقصود بإيرادات الرحلات غير التامة (المكتملة) وكيفية معالجتها محاسبيا.

3 ـ إيضاح عناصر المصروفات المباشرة والمصروفات غير المباشرة والأعباء الثابتة فى شركات النقل البحرى.

4 ـ تحديد ماهية الوحدة المحاسبية فى هذه الشركات.

5 ـ فهم المعالجة لعناصر المصروفات التى تتطلب معالجات محاسبية خاصة بهذه الصناعة كالإصلاحات والإهلاكات والتأمينات.....

# مقدمة

نتناول فى هذا الفصل إيضاح بنود الإيرادات والمصروفات فى شركات النقل البحرى، وكذلك المعالجة المحاسبية لها. وسنقدم أولاً عناصر الإيرادات التى تظهر فى الجانب الدائن من حساب التشغيل والأرباح والخسائر، وذلك على النحو التالى:

## أولاً: إيرادات سفن البضائع

تتمثل إيرادات سفن البضائع فى الإيرادات التى تحصلها الشركة من الشاحنين (العملاء) مقابل تأدية خدمة نقل بضائعهم إلى الأماكن المتفق عليها، وتحسب إيرادات نقل البضائع بضرب عدد الأطنان الإيرادية فى تعريفة النقل للطن حسب نوع البضاعة.

ويقصد بالطن الإيرادى هو الطن الوزنى وذلك إذا كانت البضاعة من النوع الذى يتم تحصيل تعريفة النقل عنها بالوزن، كما قد يكون الطن الإيرادى هو الطن الحجمى الذى يعادل 40 قدم مكعب، وذلك إذا كانت البضاعة من النوع الذى يتم تحصيل تعريفة النقل عنها بالحجم.

## الدورة المستندية لإيرادات نقل البضائع

تقوم شركة النقل البحرى بتحرير بوليصة الشحن Bill of Lading عندما يقوم الشاحن بتسليم البضاعة المطلوب نقلها بحراً للشركة. ويظهر بها وزن أو حجم البضاعة، وقيمة النولون، وميناء وتاريخ الشحن، وميناء وتاريخ التفريغ، وبيانات أخرى عن الشاحن والمرسل اليه. وقد تقوم الشركة بتحصيل قيمة البوليصة (النولون) إما مقدما فى ميناء الشحن أو تكون مستحقة الدفع فى ميناء التفريغ وذلك حسب الاتفاق بين الشاحن والشركة.

وتعتبر بوليصة الشحن المستند الأصلى لتسليم البضاعة فى ميناء الوصول وذلك بعد إتمام سداد قيمة النولون.

ويقوم الموظف المختص بإعداد فاتورة بالمبلغ المطلوب نظير نقل البضاعة من أصل وصورة وتحول أصل الفاتورة بعد ذلك مرفقا بها المستندات المؤيدة الأخرى كبوليصة الشحن إلى قسم المراجعة الداخلية حيث يقوم المراجع بمراجعة البيانات والمستندات المرفقة بالفاتورة ثم التأشير عليها بما يفيد المراجعة، ثم تحول الفاتورة بعد ذلك إلى مدير الإدارة المالية للاعتماد والإذن بقبول المبالغ الواردة بخزينة الشركة، ثم تحول بعد ذلك الى أمين الخزينة مع المستندات المرفقة حيث يقوم بالتأكد من إستيفاء الاعتمادات اللازمة وبتحرير إيصال قبض من أصل وصورتين بالمبلغ الوارد فى الفاتورة ثم يسلم أمين الخزينة أصل الإيصال للمورد (الشاحن ـ الراكب) بعد استلامه للنقدية.

كما يقوم الموظف المختص بقسم حركة البضائع بإعداد كشف البضائع الذى يبين كافة بوالص الشحن المختلفة المرسلة إلى كل ميناء، ويطلق على هذا الكشف «مانيفستو البضائع» والذى يتم إعداده لكل رحلة تقوم بها السفينة. ويتضمن مجموعة من البيانات مثل اسم السفينة، وتاريخ الإيجار، وتاريخ الوصول، وبيان بوالص الشحن، ووزن وحجم الرسائل (الشحنات)، إجمالى إيرادات نقل البضائع، والإيرادات المحصلة مقدما، والإيرادات المستحقة عند الوصول، وأية بيانات أخرى ذات علاقة. ويتم إعداد هذا الكشف من أصل وثلاث صور، حيث يحتفظ قسم حركة البضائع بالأصل، وترسل صورة إلى الضابط الإدارى للسفينة، والصورة الثانية إلى قسم الحسابات العامة بالشركة، أما الصورة الثالثة فترسل إلى الوكيل الملاحى للشركة أو فرعها فى ميناء الوصول.

ويقوم قسم الحسابات العامة بالشركة بتجميع كشوف البضائع ومراجعتها ثم يتم إثبات إجمالى هذه الكشوف فى نهاية كل فترة زمنية معينة بالقيد الآتى:

من مذكورين

حـ / الخزينة (نوالين محصلة مقدما)

حـ / الوكيل فى ميناء... (نوالين تحصل بمعرفة الوكيل فى ميناء الوصول)

حـ / فرع الشركة فى ميناء... (نوالين تحصل بمعرفة الفرع)

الى حـ / إيرادات الرحلات غير التامة

(إثبات إجمالى إيرادات الرحلات غير التامة)

ويتم تحويل (اقفال) حساب إيرادات الرحلات غير التامة المتعلقة بهذه السفينة إلى حساب إيرادات التشغيل للرحلات التامة، عند إتمام الرحلة البحرية للسفينة، وذلك بموجب القيد الآتى:

من حـ / إيرادات الرحلات غير التامة

إلى حـ / إيرادات التشغيل للرحلات التامة

إثبات إيرادات تشغيل السفن من الرحلات التامة

ثم يتم إقفال حـ / إيرادات التشغيل للرحلات التامة فى حساب تشغيل السفينة للرحلة التامة بالقيد الآتى:

من حـ / إيرادات التشغيل للرحلات التامة

إلى حـ / تشغيل السفينة ـــ الرحلة رقم ـــ

## ثانيا: إيرادات سفن الركاب

تقوم شركات النقل البحرى بتشغيل سفن لنقل الركاب على خطوط ملاحية منتظمة مثلا خط طرابلس ـ بنغازى ـ الإسكندرية، وقد تخصص سفن معينة لنقل الركاب والبضائع معا حيث يوجد بها أماكن مخصصة للركاب. ويتم حجز الكبائن عن طريق إدارة الركاب فى المركز الرئيسى للشركة أو عن طريق الوكلاء والفروع المنتشرة للشركة.

وعند تحصيل إيرادات نقل الركاب الخاصة برحلة معينة يجرى القيد الآتى:

من حـ / الخزينة

إلى حـ / إيرادات نقل الركاب

وعند اكتمال الرحلة يتم إقفال حساب إيرادات نقل الركاب فى حساب تشغيل السفينة للرحلة المعنية بالقيد الآتى:

من حـ/ إيرادات نقل الركاب

إلى حـ / تشغيل السفينة ـ الرحلة رقم ـ

## ثالثا: إيرادات ناقلات النفط

تقوم شركات النقل البحرى بنقل منتجات النفط أو النفط الخام نظير تحصيل إيرادات أداء خدمة النقل هذه، وقد تحسب هذه الإيرادات بضرب كميات النفط الخام المشحونة مقاسة بالبرميل/ ميل فى تعريفة نقل البرميل، وتتم المعالجة المحاسبية لإيرادات نقل النفط بنفس الطريقة المتبعة فى معالجة إيرادات نقل البضائع سالفة البيان.

## رابعاً: إيرادات تأجير السفن

قد تقوم شركات النقل البحرى بتأجير بعض قطع أسطولها البحرى من سفن ركاب أو بضائع أو ناقلات نفط إلى جهات أخرى على أساس الرحلة أو لفترة زمنية معينة أو تأجير السفينة مجردة حيث تتولى الجهة المستأجرة تشغيلها واستغلالها. وفيما يلى شرح موجز لهذه الإيرادات.

### ـ إيرادات التأجير بالرحلة

يقصد بايرادات التأجير بالرحلة قيام الشركة بتأجير السفينة لنقل شحنة كاملة من البضاعة أو النفط أو الركاب أو جزء منها من ميناء معين أو موانىء معينة إلى ميناء أو موانىء أخرى محددة.

وبالنسبة لتأجير السفينة لغرض نقل البضاعة يتم حساب إيرادات التأجير على أساس ضرب تعريفة الطن الإيرادى فى كمية أو حجم المنقول. ويتم تحصيل قيمة إيرادات التأجير بموجب بوليصة الشحن بالإضافة إلى تحرير عقد مشارطة بين الشركة المالكة للسفينة والمستأجر يتضمن شروط الدفع، وعدد محدد لأيام الشحن أو التفريغ، وأية بيانات أخرى ذات علاقة. وينص عقد المشارطة على أنه إذا حدث تأخير فى عمليات الشحن والتفريغ مما يترتب عليه زيادة فى عدد الأيام المخصصة لهذين الغرضين مما هو متفق عليه، فإنه يستحق للشركة مالكة السفينة تعويض عن هذا التأخير، يطلق عليه غرامة تأخير Demurrage كما ينص العقد أيضا على أنه إذا حدث توفير فى وقت الشحن أو التفريغ مما هو متفق عليه بالعقد (بمعنى تم الشحن أو التفريغ فى وقت أقل من الزمن المحدد بعقد المشارطة) فإن على الشركة المالكة للسفينة دفع علاوة كسب وقت Dispatch للمستأجر.

وفيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية لغرامة التأخير وعلاوة كسب الوقت، فان هناك عدة طرق للمعالجة هي:[1]

1 ـ إضافة غرامة التأخير إلى إيرادات الرحلة الجارية، وخصم علاوة كسب الوقت من إيرادات الرحلة الجارية.

وتجرى القيود التالية لإثبات غرامة التأخير :

من حـ / الخزينة/ المصرف

إلى حـ / غرامة التأخير

إثبات تحصيل غرامة التأخير

من حـ / غرامة التأخير

إلى حـ / ايرادات تأجير الرحلة الجارية

(تعلية غرامة التأخير على إيرادات الرحلة)

أما بالنسبة لعلاوة كسب الوقت فتكون القيود كالآتى:

من حـ / علاوة كسب الوقت

إلى حـ / الخزينة

اثبات علاوة كسب الوقت للمستأجر ـــ

من حـ / ايرادات تأجير الرحلة الجارية

إلى حـ / علاوة كسب الوقت

تخفيض إيرادات تأجير الرحلة بقيمة علاوة كسب الوقت

ويعيب هذه الطريقة أنها لاتبين مجمل الإيرادات الناتجة عن تأجير السفينة مما يترتب عليه صعوبة المقارنة بين نتائج تأجير السفن المختلفة.

---

(1) عبد الحى مرعى، على أبو الحسن، أحمد بسيونى، مرجع سابق، ص 175

2- إظهار غرامة التأخير ضمن بند الإيرادات المتنوعة، وإظهار علاوة كسب الوقت ضمن بند المصروفات المتنوعة.

وتعالج هذه الطريقة عيب الطريقة السابقة فى أنها تظهر إجمالى إيرادات تأجير السفن المختلفة ومن ثم تجعل عملية المقارنة بين إيرادات التأجير للسفن المختلفة ممكنة.

3 - إضافة غرامة التأخير إلى إيرادات الرحلة التالية على أساس أن الوقت الإضافى الذى يتطلبه الشحن أو التفريغ سوف يؤخر السفينة عن القيام برحلة جديدة. وبالتالى تعتبر غرامة التأخير بمثابة تعويض عن الإيرادات الضائعة بسبب عدم قيام السفينة بالرحلة الجديدة فى موعدها. ولذلك تضاف غرامة التأخير إلى إيرادات الرحلة التالية.

وبالنسبة لعلاوة كسب الوقت فتخصم من إيرادات الرحلة التالية، على أساس أن الوفر فى وقت الشحن أو التفريغ سوف يترتب عليه زيادة عدد الرحلات البحرية التى تقوم بها السفينة والتعجيل بوقت قيام الرحلة التالية. وعلى ذلك فإن ما تتكبده الشركة المالكة للسفينة من دفع مبلغ معين للمستأجر فى سبيل حصولها على كسب الوقت يعتبر بمثابة مصروف يتعلق بالرحلة التالية نظرا لتعجيل القيام بها.

## ـ إيرادات التأجير الزمنى

يقصد بالتأجير الزمنى قيام شركة النقل البحرى بتأجير سفينة معينة ومجهزة بطاقمها البحرى إلى شركة أخرى (مستأجر) لمدة محددة مقابل تعريفة شهرية معينة لكل طن منقول سواء كان طنا وزنيا أو حجميا. وعند تحصيل أقساط التأجير يجرى القيد التالى:

من حـ / الخزينة/ المصرف

إلى حـ / ايرادات تأجير السفن

وفى نهاية الفترة المحاسبية يتم إقفال حـ / إيرادات تأجير السفن فى حـ / التشغيل والارباح والخسائر بالقيد التالى:

من حـ / إيرادات تأجير السفن

إلى حـ / التشغيل والأرباح والخسائر

## ـ إيرادات تأجير السفينة مجردة:

فى بعض الأحيان تقوم شركات النقل البحرى بتأجير سفنها بدون طاقم بحرى إلى شركة أخرى تتولى الأخيرة تجهيز السفينة، وذلك لمدة زمنية محددة مقابل تعريفة يومية أو شهرية لكل طن منقول أو محمول. ويلاحظ أنه فى هذه الحالة لاتتحمل الشركة المالكة للسفينة أية مصروفات لتشغيل السفينة باستثناء مصروف الإهلاك.

ويتم إجراء القيدين السابقين عند تحصيل أقساط تأجير السفينة وكذلك إقفالها فى نهاية الفترة المحاسبية فى حساب التشغيل والأرباح والخسائر.

## خامساً: إيرادات متنوعة أخرى

ويقصد بها أية إيرادات خلاف ماسبق ولكنها مرتبطة بنشاط صناعة النقل البحرى ومن أمثلة ذلك إيرادات تشغيل معدات الأرصفة المملوكة للشركة من شوك وروافع وخلافه، وإيرادات نقل البريد، وعمولات أعمال التوكيلات الملاحية التى تقوم بها الشركة لصالح شركات أخرى، وغرامات التأخير.............الخ.

## سادساً: الإيرادات الأخرى

وهى عبارة عن الإيرادات المحققة من استثمار فائض أموال الشركة فى مجالات أخرى بخلاف مجال الشركة الرئيسى ( النقل البحرى)، ومثال ذلك إيرادات الاستثمارات فى الأوراق المالية، وفوائد الودائع المصرفية، وربح بيع السفن، وربح بيع الأصول الأخرى.

وفيما يتعلق بعناصر المصروفات والأعباء الثابتة فى شركات النقل البحرى، والتى يتم إظهارها فى الجانب المدين من حساب التشغيل والأرباح والخسائر، تبعا لقاعدة الاستحقاق سالفة الذكر، فسوف نعرضها بالتفصيل على النحو التالى:

## اولاً: مصروفات التشغيل المباشرة

وهى عناصر المصروفات التى تنفق خصيصا من أجل رحلة معينة، أى أنها ترتبط وتنتمى اليها، ومن ثم يمكن تجنبها فى حالة عدم قيام السفينة بالرحلة. وهذه المصروفات يسهل

تحميلها على الرحلة ولايستلزم الأمر تحديد معدلات لتحميل وتوزيع هذه المصروفات. وتتضمن مصروفات التشغيل المباشرة العناصر الآتية:

## 1 ـ مصروفات (رسوم) المواني‌ء Marine Dues

وتشمل مصروفات المواني‌ء البنود الآتية:

ـ *رسوم الإرشاد* Pilotage

وهى عبارة عن رسوم تدفعها الشركة مقابل الخدمات التى يؤديها المرشد للسفينة عند دخولها الميناء أو خروجها منه، وتفرض رسوم الإرشاد على أساس الحمولة الإجمالية أو صافى الحمولة المسجلة للسفينة، أو الغاطس أو الطول الكلى. وتتفاوت قيمة رسوم الإرشاد من ميناء لآخر وحسب طبيعة عملية الإرشاد.

ـ رسوم جر Towage

عبارة عن رسوم تدفعها الشركة مقابل عملية قطر أو سحب السفينة بواسطة قاطرة سواء عند دخولها أو خروجها من المواني‌ء.

ـ *رسوم الربط والفك* Mooring-Unmooring

عبارة عن رسوم تدفعها الشركة مقابل عملية ربط السفينة بواسطة أدوات معينة كالمخطاف والحبال والشمندورة، وذلك بجوار الشاطئ.

ـ *رسوم الميناء* Port Dues

عبارة عن الرسوم التى تدفعها الشركة لهيئة المواني‌ء وذلك من أجل تغطية تكاليف الفنارات وصيانة وإصلاح الأرصفة والتسهيلات ذات العلاقة. ويتم دفع هذه الرسوم على أساس صافى حمولة السفينة بالطن أو المتر المكعب المدون بعدادات السفينة. ولاتدفع الشركة تلك الرسوم أو تعفى بنسبة منها فى بعض المواني‌ء عند دخول السفينة الميناء لغرض التموين أو لظروف قهرية.

- *رسوم الرصيف* Harbour Quay Wharfage

عبارة عن رسوم تدفعها الشركة مقابل الاستفادة من التسهيلات المختلفة المقامة على الأرصفة، وذلك على أساس كمية أو حجم البضائع المشحونة أو المفرغة.

- *رسوم الإضاءة*: Light Dues

عبارة عن رسوم تدفعها الشركة مقابل إضاءة الأرصفة وما الى ذلك.

- *رسوم سفر البواخر* Reporting Clear

عبارة عن الرسوم التى تدفعها الشركة عن كل سفينة تدخل الميناء الأجنبى وللمدة المتفق عليها.

- *رسوم المخطاف* Anchorage Dues

عبارة عن رسوم تدفعها الشركة مقابل استخدام المخطاف فى ربط السفينة بالشاطئ، حيث توجد منطقة فى كل ميناء تسمى منطقة المخطاف بمثابة منطقة انتظار تضع السفينة فيها المخطاف الخاص بها لمدة معينة إلى حين الإذن لها بالدخول إلى الميناء.

- *رسوم القناة* Canal Dues

عبارة عن رسوم تدفعها الشركة نظير إرشاد السفينة فى حالة دخولها أو خروجها من القنوات والمضايق.

- *رسوم موانئ أخرى* Other Port Dues

وهى عبارة عن أية رسوم أخرى بخلاف ماسبق مثل رسوم خدمات الهاتف والحراسة، والتى تدفع نظير استخدام الهواتف على أساس إيجار يومى، أما تكلفة خدمة الحراسة فتتحدد على أساس طول مدة الحراسة وفئات الأجور، وكذلك الرسوم الصحية التى تدفعها الشركة مقابل مباشرة السلطات الصحية بالميناء التحقق من توافر التعليمات الصحية فى السفينة للوقاية من الأمراض والأوبئة.

## -2 مصروفات مناولة البضائع Cargo Handling Expenses.

يقصد بها المصروفات التى تتحملها شركة النقل البحرى فى سبيل شحن أو تفريغ البضائع، وتشمل هذه المصروفات البنود التالية :

- مصروفات الوقت الأساسى : Stevedore basic

عبارة عن المبالغ التى تدفعها الشركة إلى المؤسسة أو الجهة المختصة بتحميل السفينة أو تفريغها، وذلك مقابل الوقت الأساسى المستنفذ فى هذه العملية حيث يتم تحديد وقت معين لمناولة البضائع (الشحن أو التفريغ) بناء على تقديرات دقيقة ومحسوبة لكل وقت خاص بكل عملية.

- مصروفات الوقت الإضافى : Stevedore Over. Time

عبارة عن المبالغ التى تدفعها الشركة مقابل تحميل أو تفريغ السفينة فى الوقت الإضافى المستغرق فى أداء هذه العملية زيادة عن الوقت الأساسى.

- مصروفات شحن وتفريغ إضافى Steved - Extra
- مصروفات انتظار Steved - detention
- مصروفات عدادين Steved - tally
- مصروفات الشحن والتفريغ والربط والفك Steved - lashing - unlashing
- إيجار معدات (شوك – روافع) Hire of Forklift, Cranes
- مصروفات معدات ثقيلة Heavy lift char
- مصروفات محطة Terminal char
- مصروفات إضاءة Lighterage
- أتعاب وزن وقياس Wight & measure fees

- مصروفات معاينة Cargo Survey

- مصروفات إعادة شحن البضائع Overlanded Cargo - Reshipment

- مصروفات التعبئة والشحن Transhipment Handling charge

- مصروفات تعبئة وتفريغ الحاويات Container handling charges

- مصروفات حشوات وقائية وهى عبارة عن المصروفات التى تدفعها الشركة من أجل الوقاية والسلامة والحماية ضد أى ضرر أثناء المناولة مثل الخوذات والملابس الواقية للعمال.

وفى هذا الصدد يتم حصر مصروفات مناولة البضائع فى ميناء الأصل من واقع المستندات المقدمة مباشرة من شركات الشحن والتفريغ وهيئة الميناء. أما بالنسبة لمصروفات مناولة البضائع فى الموانىء الخارجية فتحصر وتسجل فى كشف المصروفات بواسطة وكيل الشركة فى الخارج.

## 3- أتعاب وعمولات الوكلاء

وتتضمن أتعاب وكالة وعمولة بضائع وعمولة شاحن البضائع وعمولة تأجير ثابتة وعمولة نولون وأتعاب سمسرة، وعمولات أخرى، ومرتجعات للشاحنين، Rebates to Shipment وهى على سبيل المثال إذا قام الشاحن بشحن البضاعة على ظهر السفينة من طرابلس إلى الإسكندرية ودفع النولون الخاص بهذاالشحن ثم اضطر الى تغيير وجهة الشحن من طرابلس إلى مالطة أو عدم الشحن إطلاقاً، فإن الشركة تقوم بإرجا ع فرق النولون إلى الشاحن أو إرجا ع نسبة منه إليه.

## 4- مصروفات التزويدات بالوقود والمياه

وهى المصروفات التى تتحملها الشركة فى مقابل تموين السفينة بالوقود كزيت ديزل وزيت ثقيل وزيت خفيف ومياه عذبة ويتم قياس تكلفة الوقود المستهلك فى الرحلة من واقع ما هو مسجل في سجل الماكينة Engine Log وتحسب كما يلي :

| | |
|---|---|
| رصيد الوقود فى بدء الرحلة | × × |
| يضاف : الكمية المشتراه خلال الرحلة | × × |
| تكلفة الوقود المتاح للاستهلاك | × × |
| يطرح : رصيد الوقود في نهاية الرحلة | × × |
| تكلفة الوقود المستخدم في الرحلة | × × |

وتجدر الإشارة الي ضرورة الاهتمام بتخطيط شراء الوقود، بمعنى قد يكون من الأفضل للشركة تموين السفينة في ميناء الأصل لتغطية احتياجات الرحلة بالكامل وذلك إذا كانت أسعار الوقود أرخص محلياً، وكانت الطاقة الحمولية للسفينة غير مستغلة بالكامل في النقل. وقد تفضل الشركة دخول السفينة في أحد الموانىء من أجل التموين نظراً لرخص الوقود في ذلك الميناء علي الرغم من عدم قيامها بالشحن أو التفريغ فيه. أى أنه يجب علي المختصين بالشركة دراسة وتقييم البدائل المختلفة والمتاحة للتزود بالوقود واختيار أفضل بديل (الأقل تكلفة بالطبع) يتم التوصل اليه في ضوء تقييم وقياس تكاليف كل بديل من البدائل المتاحة للتزود بالوقود.

## ثانياً : مصروفات التشغيل غير المباشرة

وهى المصروفات والأعباء الثابتة التى لا ترتبط برحلة معينة، وإنما تتحملها الشركة من أجل قيامها بالنشاط بصفة عامة، أى أنها سوف تتكبدها سواء تم تشغيل السفينة أو عدم تشغيلها. وتشمل هذه المصروفات البنود الآتية :

### 1- أجور و مرتبات الطاقم البحرى

ويتضمن هذا البند البنود الفرعية التالية :

*أ – الأجور*

عبارة عن أجور الوقت الأساسى وأجور الوقت الإضافى والمكافآت والبدلات وأجور أيام العطلات. وبصفة عامة يتحدد الأجر الأساسى والإضافى بناء على القوانين واللوائح المنظمة

لتشغيل عمال البحر وطاقم السفينة. وجرت العادة على منح العاملين والطاقم البحرى جزءاً من أجورهم فى الموانىء الخارجية بالعملات الأجنبية كمسحوبات على حسابهم، إلى حين تسوية استحقاقاتهم فى نهاية الرحلة البحرية وعودتها إلى ميناء الأصل.

ب - *المزايا العينية والصحية :*

وتتمثل فى تكاليف الوجبات الغذائية التى تقدم لطاقم السفينة أثناء الرحلة، وتكاليف الملابس التى تمنحها الشركة لأفراد الطاقم والعاملين على السفينة، وكذلك العلاج الصحى لأفراد الطاقم والعاملين البحريين وأسرهم.

جـ - *التأمينات الإجتماعية*

تتضمن التأمينات ضد العجز والشيخوخة وحوادث العمل وحصة الشركة فى التأمينات والمعاشات.

### 2- توريدات وإصلاحات متنوعة Stores & Repairs

وتشمل توريدات السطح والماكينة والزيوت والتموينات، وإصلاحات السطح والماكينة، وقطع غيار السطح Deck spares وقطع غيار الماكينة Engine Spares ومعاينات السطح Survey deck ومعاينات الماكينة Survey Engine .

وعلى سبيل المثال يقصد بمعاينات قطع غيار السطح أنه يوجد على ظهر السفينة أجزاء أو قطع معينة احتياطية، والتى تكون معرضة بصفة دائمة للعطب أو الكسر، لذا وجب الإحتفاظ بقطع غيار بديلة تكون جاهزة لمجابهة أى ظرف طارىء مثل المخطاف الإحتياطى.

أما فيما يتعلق بقطع غيار السطح، فإنه اذا تم استعمال أية قطعة من معاينات السطح، فإن السفينة بمجرد وصولها إلى أى ميناء، فإنها تقوم بتعويض أو إحلال هذه القطعة بأخرى جديدة، ويطلق عليها فى هذه الحالة قطع غيار السطح.

وفى هذا الصدد نجد أن هناك عدة أنواع للإصلاحات التى تتم للسفينة هى :

أ - إصلاحات سنوية وهى التى تتم بشكل دورى ومنتظم أثناء التشغيل من أجل المحافظة

على مكونات السفينة فى حالة صالحة للتشغيل بالإضافة إلى عدم انخفاض الكفاءة التشغيلية لها.

ب - إصلاحات وقائية دورية، وتتم على فترات دورية وفقاً لجدول زمنى من أجل الكشف على الأجزاء المستهلكة والقيام بتغييرها ومن ثم الوقاية ضد الأعطال التى يمكن أن تحدث أثناء التشغيل.

جـ - إصلاحات جوهرية : وتتم فى حالة توقف الأصل تماماً أو انخفاض كفاءته الإنتاجية ومن ثم يكون في وضع غير اقتصادى، بمعنى أن الوفورات الناتجة من تشغيله أقل من تكاليف التشغيل.

وفيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية المتعارف عليها لهذه الإصلاحات، فإنه ينبغى التفرقة بين :

أ - الإصلاحات والعمرات السنوية وهى المعنية فى النوعين (أ) و (ب) أعلاه، فيجب أن تقوم الشركة بتحميل الفترة المحاسبية التى تمت خلالها هذه الإصلاحات والعمرات الدورية بكامل تكلفتها بإعتبارها مصروفات إيرادية تخص الفترة.

ب - الإصلاحات الجوهرية (العمرة الخاصة) وهى تلك التى يتم إجراؤها كل أربع سنوات، وبدون القيام بهذه الإصلاحات لا يمكن للشركة أن تحصل على شهادة الصلاحية التى يتعين تواجدها للسماح للسفينة بالإبحار، ويجب أن تقوم الشركة بتوزيع تكاليف الإصلاحات الجوهرية على أربعة أقساط سنوية، وتحميل كل سنة مالية بما يخصها من هذه التكاليف، وذلك بإعتبارها مصروفاً إيرادياً مؤجلاً..

### 3- مصروفات تشغيل متنوعة

وتتضمن تلك المصروفات أعباء المكالمات اللاسلكية ومصروفات الغسيل والرسوم الجمركية والرسوم القنصلية وخدمات القوارب وإزالة القمامة وخدمات المطافىء ومعاينة الغاز السائل ومكافآت ورسوم دمغة ومصروفات المؤتمرات الملاحية ومصروفات متنوعة أخرى.

## 4- مصروفات إصلاح الحاويات

عبارة عن المصروفات التى تتكبدها الشركة من أجل إصلاح وصيانة الحاويات أو الصناديق التى تستخدم في عملية الشحن والتفريغ.

## 5- مصروفات سفن مؤجرة

وتتضمن أية نفقات تدفعها الشركة فى سبيل عملية تأجير سفنها للغير مثل العمولات والسمسرة والأتعاب المدفوعة للوكلاء والسماسرة نظير قيامهم بتأجير سفن الشركة إلى الغير وكذلك الرسوم التى تدفعها نظير تسجيل عقود التأجير من دمغة وخلافه.

## 6- مصروفات أقساط التأمين

تقوم شركات النقل البحرى بدفع نوعين من أقساط التأمين هما :

- أقساط التأمين على جميع السفن المملوكة للشركة سواء على هيكل السفينة أو الآلات والمعدات الملحقة بها، وتغطى هذه الأقساط جميع أخطار الحوادث التى قد تتعرض لها السفن كالحريق والغرق بالإضافة إلى مصروفات الإنقاذ والقطر وكذلك كافة الأضرار المحتملة للسفينة أثناء التشغيل أو الإصلاحات أو العمرات .. الخ.

- أقساط التأمين التى تدفعها الشركة لهيئات التأمين نظير التغطية المدنية وكذلك سداد التعويضات عن مسئولية الشركة القانونية عن الطاقم البحرى والبضائع والغرامات وغير ذلك.

## ثالثاً : مصروفات الإهلاك

يحتسب الإهلاك السنوى للسفينة على أساس التكاليف الإستثمارية التى تم إنفاقها فى سبيل اقتنائها وحتى تصبح صالحة للبدء فى التشغيل، وعلى أساس العمر الاقتصادى المقرر لها. وفى هذا الصدد يلاحظ وجود عمرين للسفينة، الأول عمر انتاجى ويقصد به الفترة التى

تكون فيها السفينة صالحة للتشغيل بغض النظر عن ربحية أو اقتصادية هذا التشغيل، ويتوقف هذا العمر على عوامل عديدة مثل البلى والاستخدام والتقادم. أما الثانى فهو العمر الاقتصادى للسفينة ويقصد به الفترة التى يكون فيها تشغيل السفينة اقتصاديا، بمعنى أن إيرادات التشغيل تفوق تكاليف تشغيلها. وقد يتساوى العمر الإنتاجى للسفينة مع العمر الاقتصادي لها وذلك عندما يكون تشغيل السفينة اقتصادياً من بداية التشغيل حتى نهايته، ولكن فى معظم الأحوال يكون العمر الاقتصادى أقصر من العمر الإنتاجى للسفينة.

وجرت العادة في شركات النقل البحرى على اتباع معدلات معينة لحساب أقساط إهلاك السفن وهى معدلات متعارف عليها عالمياً في صناعة النقل البحرى. كما يتم حساب الإهلاك الخاص بكل سفينة حسب طريقة القسط الثابت ووفقاً للمبالغ المستثمرة في السفينة التى تشمل سعر شراء السفينة مضافاً إليه كافة المصروفات الرأسمالية المتعلقة بالسفينة حتى تصبح صالحة للبدء فى التشغيل. وتجدر الإشارة إلى أن العمر الاقتصادى يختلف حسب نوع السفينة، فعلى سبيل المثال يقدر هذا العمر بالنسبة لسفن الركاب 25 سنة، ولسفن نقل البضائع العامة 20 سنة، أما بالنسبة لناقلات النفط فيقدر 15 سنة.

غير أن الاتجاه المعاصر فى البلدان المتقدمة يتمثل فى سرعة تخريد السفن لمسايرة التطورات التقنية السريعة والمذهلة فى مجال صناعة السفن.

وتقوم شركات النقل البحرى بتحميل قسط الإهلاك السنوى لكل سفينة فى حساب التشغيل والأرباح والخسائر دفعة واحدة وليس فى حساب تشغيل السفينة وفقاً لكل رحلة وذلك لتسهيل الاجراءات المحاسبية فى هذا الخصوص. وعلى ذلك يتم تحميل حساب التشغيل والأرباح والخسائر بأقساط الإهلاكات السنوية التالية :

- إهلاك سفن البضائع
- إهلاك سفن الركاب
- إهلاك ناقلات النفط
- إهلاك السفن المؤجرة
- إهلاك معدات الموانىء
- إهلاك الأصول الثابتة الأخرى

## رابعاً : المصروفات الإدارية العامة

وهى عناصر المصروفات التى تتحمل بها الوظيفة الإدارية للشركة ممثلة فى الخدمات الإدارية والتمويلية، فهى التى تنفق على إدارة الشركة بصفة عامة. ومن ثم لا يمكن تخصيصها مباشرة على سفينة بعينها. ومن أمثلة هذه المصروفات : البريد والتلكس والبرقيات والهواتف والقرطاسية والأدوات الكتابية وإيجار المبانى والدعاية والإعلان وفوائد القروض .. الخ.



# الفصل الثالث

# قياس نتيجة الأعمال والمركز المالى فى شركات النقل البحرى

## *الأهداف التعليمية*

بعد دراسة هذا الفصل، ينبغى أن تكون قادراً على:

1 ـ فهم كيفية تحديد نتيجة تشغيل السفينة

2 ـ فهم العلاقة بين حساب تشغيل السفينة وحساب التشغيل والأرباح والخسائر وقائمة المركز المالى للشركة.

3 ـ الإلمام بنوعية وطبيعة عناصر الإيرادات والمصروفات الظاهرة بحساب التشغيل والأرباح والخسائر.

4 ـ معرفة كيفية إعداد قائمة المركز المالى فى شركات النقل البحرى بالإضافة إلى القاء الضوء على عناصر هذه القائمة.



# مقدمة

تعتبر «الرحلة» Voyage هى الوحدة المحاسبية في شركات النقل البحرى، حيث يتم قياس نتيجة تشغيل السفينة من أرباح وخسائر لكل رحلة تقوم بها، ثم لجميع الرحلات التى أتمتها خلال الفترة المحاسبية، وأخيراً قياس الأرباح أو الخسائر الناجمة عن عملية تشغيل جميع السفن خلال هذه الفترة.

وفي هذا الصدد كما سبقت الإشارة نلاحظ اختلاف الوحدات القياسية لخدمة النقل المؤداة تبعاً لإختلاف المنقول ذاته، فبالنسبة لنقل البضائع تكون وحدة القياس هى الطن لمسافة كيلومتر واحد، وتسمى الوحدة فى هذه الحالة طن كيلو مترى أو متر مكعب كيلومترى، وبالنسبة لنقل النفط تكون وحدة القياس البرميل لمسافة كيلومتر، أما بالنسبة لنقل الركاب فإن وحدة النشاط بقصد المحاسبة هى الراكب الواحد منقولاً لمسافة كيلو متر واحد ويسمى « راكب كيلومترى».

ويمكن تبويب عناصر المصروفات لغرض قياس تكلفة الرحلة حسب علاقة المصروف بالرحلة المؤداة إلى نوعين :

1- *عناصر تكاليف مباشرة على الرحلة*

وهى تلك المصروفات التى تنفق خصيصاً من أجل قيام الرحلة المعينة، وبالتالى يتم تحميلها مباشرة عليها ولا نحتاج إلى استخدام معدلات للتحميل (التوزيع) فهذه المصروفات مرتبطة بالرحلة، أى أنه من الممكن تجنبها فى حالة عدم قيام السفينة بالرحلة. ومثال ذلك مصروفات مناولة البضائع، ومصروفات الوقود والمياه ومصروفات الإرشاد والتى سبق إيضاحها.

كما يمكن تبويب هذا النوع من حيث علاقته بحجم النشاط إلى :

- عناصر تكاليف متغيرة حسب طول المسافة البحرية التى تقطعها السفينة فى عرض البحر مثل الوقود والزيوت والمياه وغير ذلك.

- عناصر تكاليف متغيرة حسب حجم البضاعة المنقولة على السفينة فى الرحلة المعينة مثل مصروفات مناولة البضاعة (الشحن والتفريغ) ومصروفات الموانىء.

2- *عناصر تكاليف غير مباشرة على الرحلة :*

ويقصد بها تلك العناصر التى لا تنفق خصيصاً من أجل قيام رحلة معينة، وإنما تنفق من أجل نشاط الشركة بصفة عامة، فهذه العناصر لا ترتبط بالرحلات، وبعبارة أخرى فإنها تمثل المصروفات والأعباء الثابتة التى تتكبدها الشركة سواء تم تشغيل السفينة أو عدم تشغيلها، ومثال ذلك أقساط الإهلاك، وأقساط التأمين، والإصلاحات والصيانة، والمرتبات والأجور، والمصروفات الإدارية.

ومن الممكن تحديد ما يخص الرحلة من هذه المصروفات بإستخدام معدلات تحميل (توزيع) تقديرية معدة على أسس علمية وواقعية.

وعند قياس نتيجة تشغيل كل سفينة، فإن ذلك يتم على أساس الرحلة كما سبق أن أشرنا، حيث يتم فتح حساب مستقل لكل سفينة يحمل بكافة المصروفات الخاصة بكل سفينة حسب كل رحلة، وذلك من حين خروجها من الميناء إلى حين عودتها. وتختلف المعالجة المحاسبية لنتيجة الرحلة التى قامت بها السفينة حسب ما اذا كانت هذه الرحلة قد تمت أم لا، وهذا ما سنوضحه فيما يلى :

1- *حالة الرحلات التامة* Finished Voyages

يجعل حساب تشغيل السفينة مديناً بالمصروفات المتعلقة بالرحلة التى قامت بها السفينة خلال الفترة المحاسبية (غالباً سنة مالية) وبواسطة جمع هذه المصروفات نحصل على إجمالى مصروفات الرحلة التامة، ثم بمقابلة هذه المصروفات مع إجمالى النوالين المستحقة عن هذه الرحلة نحصل على إجمالى الربح (الخسارة) الناتج عن رحلة السفينة.

ويتخذ حساب التشغيل الخاص بكل سفينة شكل حساب مبوب يحتوى على خانات عمودية للرحلات التى تقوم بها السفينةخلال السنة المالية، ويتم إعطاء رقم إشارى لكل رحلة، فعلى سبيل المثال عندما تقوم السفينة «سرت» بأول رحلة لها فى عام 1992 فإنه يتم إعطاء رقم92/1 لهذه الرحلة، ثم رقم 92/2 للرحلة الثانية وهكذا بالنسبة لبقية الرحلات خلال عام92 . وبعد أن

يتم استخراج الربح (الخسارة) للسفينة عن كل رحلة تامة، يتم تحديد إجمالى الربح (الخسارة) الناتج عن تشغيل السفينة لجميع الرحلات التامة خلال السنة المالية، ثم يرحل إلى حساب التشغيل والأرباح والخسائر. ويوضح الشكل (2-4) نموذجاً لحساب التشغيل الذى يفتح لكل سفينة على حده.

حساب التشغيل الخاص بالسفينة سرت لسنة 1992

| بيـــــان | الرحلة رقم (1) | الرحلة رقم (2) | الرحلة رقم (3) | الرحلة رقم (4) | الاجمالى عن سنة 1992 |
|---|---|---|---|---|---|
| مرتبات وأجور | | | | | |
| مصروفات ملاحية | | | | | |
| مصروفات مناولة البضائع | | | | | |
| التزويدات / وقود / مياه | | | | | |
| أتعاب وكالة / عمولة / سمسرة | | | | | |
| توريدات وإصلاحات متنوعة | | | | | |
| مصروفات تشغيل متنوعة | | | | | |
| مصروفات حاويات | | | | | |
| مصروفات إدارية على ظهر السفينة | | | | | |
| إجمالى المصروفات | × × × | | | | |
| النولون ذهاب | | | | | |
| النولون إياب | | | | | |
| إجمالى الإيرادات | × × × | | | | |
| الربح (الخسارة) | × | | | | |

الشكل (2-4)

ومن المشكلات المحاسبية التى تواجه المحاسب عند إعداد حساب التشغيل الخاص بالسفينة هى كيفية تحديد نصيب الرحلة من تكلفة المرتبات والأجور، فالعامل قد يكون على ظهر السفينة لفترة وأحياناً على اليابس لفترات أخرى، ويمكن حساب عدد الأيام التى قضاها العامل (الطاقم البحرى) على ظهر السفينة ويحمل أجر هذه الأيام على حساب التشغيل الخاص بالسفينة. أما بالنسبة للأيام على البر فيتم تحميلها على حساب المصروفات العامة فى حساب الأرباح والخسائر. ويلاحظ فى هذا الصدد أن اليوم في صناعة النقل البحرى يحسب على أساس 24 ساعة تحسب من بداية الساعة 12 ظهراً إلى الساعة 12 ظهراً من النهار التالى .

2- *حالة الرحلات غير التامة* Unfinished Voyages

وفيما يتعلق بمصروفات وإيرادات الرحلات غير التامة التى تكون فيها السفينة مازالت سابحة فى عرض البحر والمنقول (بضائع، ركاب، نفط) بالطريق لم يصل بالكامل الى الميناء المقصود، فإنه قد جرت العادة فى شركات النقل البحرى على إظهارها كأرصدة في قائمة المركز المالى فى نهاية الفترة المحاسبية، فتظهر مصروفات الرحلات غير التامة كرصيد مصروفات مدفوعة مقدماً، وتظهر ايرادات الرحلات غير التامة كرصيد ايرادات محصلة مقدماً، وعلى ذلك لا يتم احتساب نتيجة الرحلات غير التامة من ربح أو خسارة فى نهاية الفترة المحاسبية.

وتجدر الإشارة الى أن عملية إعداد الحسابات الختامية والميزانية فى الشركة العامة للنقل البحرى من اختصاص قسم الميزانية، حيث تتم وفقاً للخطوات الآتية :

1- تجميع القيود اليومية من جميع الأقسام المالية بإدارات التشغيل وقسم الحسابات العامة ثم يقوم قسم الميزانية بتنظيم وتصنيف هذه القيود إلى قيود نقدية، وقيود تتعلق بالمدينين والدائنين، وقيود عامة.

2- تجميع قيود كل سنة مالية على حده وتسجل فى نموذج خاص معد لذلك، ويتم ترقيمها بأرقام متسلسلة، وترسل إلى قسم الحاسب الآلى من أجل إدخالها للتشغيل الألكترونى.

3- مراجعة صحة الإدخال للبيانات وتصحيح الأخطاء إن وجدت مع قسم الحاسب الآلى .

4-يطلب من قسم الحاسب الآلى إعداد يومية عامة حيث يتم مراجعتها من حيث عدد القيود المسجلة والظاهرة بها وبعد ذلك تطلب أرصدة كافة الحسابات بالأستاذ العام.

5- إجراء جميع التسويات الجردية المتعلقة بالمخازن والأصول الثابتة وتكوين المخصصات اللازمة ثم إجراء قيود التعديلات والتسويات المختلفة.

6- تتبع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها فى قياس نتائج التشغيل وتصوير المركز المالى، كما تتبع الشركة قاعدة الإستحقاق فى معالجة عناصر المصروفات والإيرادات المختلفة.

7- يطلب من الإدارات الأخرى حسابات أرصدة الوكلاء حيث يتم ادخالها ضمن الأرصدة المختلفة ثم تجمع التعديلات والتسويات، وترسل للحاسب الآلى من أجل إعداد وتحديث Updating اليومية العامة والأستاذ العام بعد التسوية وكذلك ميزان المراجعة بعد التسوية.

8- يقوم قسم الميزانية بعد استلامه لميزان المراجعة بعد التسوية بإعداد الحسابات الختامية، وهى حساب التشغيل والأرباح والخسائر والميزانية العمومية والقوائم المالية الأخرى اللازمة.

9- يقوم قسم الميزانية بعد أن تحال اليه ميزانيات الوكالات والفروع بتجميعها بعد تسوية الأرصدة المتشابهة، ثم إعداد الميزانية المجمعة للشركة بالإضافة إلى أية قوائم مالية ملحقة.

ونعرض فيما يلى نماذج توضيحية لحساب التشغيل والأرباح والخسائروقائمة المركز المالى فى إحدى شركات النقل البحرى

# نموذج حساب التشغيل والأرباح والخسائر

## شركة النقل البحرى

### حـ/ التشغيل والأرباح والخسائر عن السنة المنتهية فى 31/12/--19

| المبلغ | البيان | المبلغ | البيان |
|---|---|---|---|
| | تكلفة التشغيل المباشرة | | ايرادات النشاط الجارى |
| × | مصروفات ملاحية | × | إيرادات سفن البضائع |
| × | مصروفات مناولة البضائع | × | إيرادات ناقلات النفط |
| × | التزويدات والوقود والمياه | × | إيرادات سفن الركاب |
| × | أتعاب وكالة وعمولات وسمسرة | × | إيرادات السفن المؤجرة |
| | | × | إيرادات نوادى الحماية والمؤتمرات الملاحية |
| | تكلفة التشغيل غير المباشرة | | |
| × | مصروفات التطقيم | | |
| × | مرتبات العاملين والطاقم البحرى | | |
| × | إصلاحات وقطع غيار | | |
| × | مصروفات سفن متنوعة | | |
| × | مصروفات حاويات وروافع | | |
| × | مصروفات إدارية على السفينة | | |
| × | مصروفات سفن مؤجرة | | |
| × | أقساط التأمين والمؤتمرات الملاحية | | |
| | مصروفات الإهلاك | | |
| × | إهلاك سفن البضائع | | |
| × | إهلاك ناقلات النفط | | |
| × | إهلاك سفن الركاب | | |
| × | إهلاك الحاويات | | |
| × | إهلاك الصنادل والروافع | | |
| × | إهلاك معدات الربط والفك | | |
| × | إهلاك المبانى | | |
| × | إهلاك الأثاث والتركيبات | | |
| × | إهلاك السيارات | | |
| × | صافى ربح التشغيل | × | صافى خسارة التشغيل |
| ××× | | ××× | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| × | صافى خسارة التشغيل | × | صافى ربح التشغيل |
| | المصروفات الإدارية العامة | | الإيرادات الأخرى |
| × | الأجور والمرتبات | × | فوائد الودائع بالمصارف |
| × | مصروفات صيانة وإصلاحات | × | إيرادات استثمارات |
| × | مصروفات قرطاسية | × | أرباح بيع أصول ثابتة |
| × | إيجار المبانى | × | إيرادات أخرى |
| × | دعاية وإعلان | | |
| × | أتعاب المراجعين | | |
| × | مصروفات عمومية متنوعة | | |
| × | خسائر بيع أصول ثابتة | | |
| ×× | صافى الدخل النهائى   أو | ×× | صافى الخسارة |
| ×× | | ×× | |

## شركة النقل البحرى

## حـ/ مجمع الأرباح والخسائر

| | | | |
|---|---|---|---|
| × | مصروفات سنوات سابقة | ×× | إيرادات سنوات سابقة |
| × | الخسائر المرحلة | ×× | صافى الدخل النهائى للعام |
| ×× | رصيد دائن (الأرباح المجمعة) | | |
| ××× | | ××× | |

# نموذج قائمة المركز المالى

## شركة النقل البحرى

## قائمة المركز المالى فى 19--/12/31

| البيان | | |
|---|---|---|
| **الأصول الثابتة** | | |
| سفن البضائع | × | |
| ناقلات النفط | × | |
| سفن الركاب | × | |
| المقطورات | × | |
| الحاويات | × | |
| **معدات الموانىء** | | |
| الصنادل والروافع | × | |
| معدات الربط والفك | × | |
| مكاتب جاهزة | × | |
| **أصول ثابتة أخرى** | | |
| الأراضى | × | |
| المبانى | × | |
| الأثاث والتركيبات | × | |
| معدات مكتبية | × | |
| السيارات | × | |
| أجهزة الحاسب الآلى | × | |
| **مشروعات تحت التنفيذ** | | |
| سفن تحت الإنشاء | × | |
| مشروعات أخرى تحت الإنشاء | × | |
| الاستثمارات طويلة الأجل | × | |
| **إجمالى الأصول الثابتة** | | ××× |
| **الأصول المتداولة** | | |
| المخزون | | |
| مخزون قطع غيار | × | |

| البيان | | |
|---|---|---|
| مخزون الوقود | × | |
| مخزون قرطاسية | × | |
| حسابات تحت التحصيل | | |
| وكلاء متنوعون | × | |
| مدينون | × | |
| نقدية بالخزينة والمصارف | | |
| نقدية بالخزينة | × | |
| تحويلات بالطريق | × | |
| المصارف | × | |
| حسابات ودائع مصرفية | × | |
| إجمالي الأصول المتداولة | | ××× |
| أرصدة مدينة أخرى | | |
| مقدمات للوكلاء | × | |
| إيداعات مختلفة | × | |
| فوائد مستحقة على الإيداعات | × | |
| فوائد مستحقة على الاستثمارات | × | |
| مصروفات رحلات غير تامة | × | |
| | | ×× |
| مجموع الأصول | | ×××× |

## الخصـــوم وحقوق الملكية

| البيان | | |
|---|---|---|
| رأس المال | ×× | |
| الاحتياطيات والفائض | | |
| احتياطى عام | × | |
| احتياطى اعادة التقييم | × | |
| الأرباح المحجوزة | × | |
| مجموع حقوق الملكية | | ×× |
| القروض طويلة الأجل | | ×× |
| الخصوم المتداولة | | |
| الحسابات تحت الدفع | ×× | |
| حسابات شخصية | ×× | |

| البيان | | | |
|---|---|---|---|
| الوكلاء الملاحيون | | ×× | |
| الدائنون المتنوعون | | ×× | |
| فوائد تحت الدفع مستحقة | | ×× | |
| إيداعات نوالين وشحن وتفريغ | | ×× | |
| إجمالى الخصوم المتداولة | | | ××× |
| مجمعات الإهلاكات | | | |
| مجمع إهلاك سفن البضائع | | × | |
| مجمع إهلاك ناقلات النفط | | × | |
| مجمع إهلاك سفن الركاب | | × | |
| مجمع إهلاك المقطورات | | × | |
| مجمع إهلاك الحاويات | | × | |
| مجمع إهلاك معدات الربط | | × | |
| مجمع إهلاك المبانى | | × | |
| مجمع إهلاك الأثاث | | × | |
| مجمع إهلاك السيارات | | × | |
| إجمالى مجمعات الإهلاكات | | | ×× |
| المخصصات | | | |
| مخصص الضرائب | | × | |
| مخصص مكافآت ترك الخدمة | | × | |
| مخصص صيانة السفن | | × | |
| مخصص مطلوبات محتملة | | × | |
| مخصص الديون المشكوك فيها | | × | |
| مخصص الاستثمارات | | × | |
| مخصص بدل نقدى أجازات | | × | |
| إجمالى المخصصات | | | ×× |
| أرصدة دائنة أخرى | | | |
| إيرادات رحلات غير تامة | | × | |
| مصروفات مستحقة | | × | |
| | | | ×× |
| مجموع الخصوم وحقوق الملكية | | × | ××× |

ونود أن نلفت النظر الى أن المقصود بالمشروعات تحت التنفيذ الظاهرة ضمن الأصول الثابتة بقائمة المركز المالى، هو قيام الشركة بإنشاء مجموعة من المبانى الإدارية وغيرها فى مناطق متباعدة وذلك لاستخدامها كفروع لها فى هذه المناطق، ومازالت هذه المبانى تحت التنفيذ والإنشاء، أو قيامها بإنشاءات أخرى كالورش أو السفن أو الأصول الثابتة الأخرى، وهذه الانشاءات مازالت تحت التنفيذ، لذا وجب إظهارها كبند مستقل تحت مسمى «مشروعات تحت التنفيذ» بقائمة المركز المالى للشركة.

# خلاصة الجزء الرابع

عرضنا فى هذا الجزء نبذة عن المحاسبة فى صناعة النقل البحرى، وذلك من خلال ثلاثة فصول، تناول الأول منها صناعة النقل البحرى وخصائصها. فقد أظهرنا طبيعة وأهمية وخصائص نشاط صناعة النقل البحرى. وناقشنا مقومات نجاح هذه الصناعة وأنواع السفن التى تتنوع من سفن بضائع عامة وسفن ركاب وناقلات النفط وسفن الدحرجة. بالإضافة إلى إيضاح طبيعة وأنواع الشركات العاملة فى هذه الصناعة والتى شملت شركات ملاحة منتظمة وشركات ملاحة متخصصة وشركات ملاحة متجولة وشركات توكيلات ملاحية. كما أبرزنا مفهوم المؤتمر الملاحى وأهدافه، والهيكل التنظيمى فى شركات النقل البحرى، واختتمنا هذا الفصل بمناقشة مميزات وأهداف النظام المحاسبى وأهمية توافر نظام محاسبى فعال فى شركات النقل البحرى.

وفيما يتعلق بالفصل الثانى فقد عرضنا عناصر الإيرادات ومعالجتها المحاسبية والتى تتمثل فى إيرادات سفن نقل البضائع ونقل الركاب وإيرادات نقل النفط وإيرادات تأجير السفن والإيرادات المتنوعة والإيرادات الأخرى. كما أبرزنا عناصر المصروفات المباشرة وغير المباشرة والمصروفات الإدارية العامة.

أما فيما يختص بالفصل الثالث فقد أبرزنا كيفية قياس نتائج الأعمال وتصوير المركز المالى في شركات النقل البحرى، حيث بينا أن الوحدة المحاسبية فى هذه الشركات تتمثل فى «الرحلة» التى تقوم بها السفينة ومن ثم يتم تحديد إيراداتها ومصروفاتها، ويلى ذلك استخراج الربح أو الخسارة لكل رحلة تامة قامت بها السفينة المعينة، ثم استخراج إجمالى الربح أو الخسارة لجميع الرحلات التامة للسفينة المعينة خلال الفترة المحاسبية، الذى يرحل بعد ذلك إلى حساب التشغيل والأرباح والخسائر وبالطبع تكرر نفس الخطوات لجميع السفن التى تقوم الشركة بتشغيلها.

أما بالنسبة للرحلات غير التامة فى آخر الفترة المحاسبية فتظهر مصروفاتها كرصيد مدين فى قائمة المركز المالى (الأصول) كما تظهر ايراداتها كرصيد دائن فى نفس القائمة (الخصوم). وأوضحنا أننا نلتزم بتطبيق المبادىء والسياسات المحاسبية المتعارف عليها فى محاسبة المنشآت التجارية عند قياس نتائج الأعمال وتصوير المركز المالى.

أضف إلى ما سبق فقد عرضنا فى ختام هذا الفصل نموذجى حساب التشغيل والأرباح والخسائر وقائمة المركز المالى فى شركات النقل البحرى.

# أسئلة للمناقشة

1- اشرح باختصار خصائص صناعة النقل البحرى؟

2- ما هى مقومات نجاح صناعة النقل البحرى؟

3- اذكر أنواع السفن فى صناعة النقل البحرى؟

4- اشرح طبيعة وغرض الشركات الملاحية؟

5- ما المقصود بشركات الملاحة المنتظمة؟ وما الفرق بينها وبين شركات الملاحة المتجولة؟

6- ضع رسماً يوضح الهيكل التنظيمى لإحدى شركات النقل البحرى؟

7- ما المقصود بإصطلاح المؤتمر الملاحى، وما هى أهدافه؟

8- ناقش مميزات وأهداف النظام المحاسبى فى شركات النقل البحرى؟

9- ما هى الوحدة المحاسبية فى صناعة النقل البحرى؟

10- اذكر أهم عناصر الإيرادات فى شركات النقل البحرى؟

11- وضح المعالجة المحاسبية لغرامة التأخير وعلاوة كسب الوقت، فيما يتعلق بإيرادات تأجير السفن؟

12- هل تختلف المبادىء والسياسات المحاسبية المتبعة فى قياس نتيجة الأعمال والمركز المالى في شركات النقل البحرى عما هو في المنشآت التجارية؟ ناقش؟

13- ما المقصود بالمصروفات المباشرة وغير المباشرة في شركات النقل البحرى؟

14- ما هو الفرق فى المعالجة المحاسبية للرحلات التامة والرحلات غير التامة؟

# قائمة الأشكال والجداول والنماذج الواردة بالكتاب

# المحتويات

## الجزء الثانى

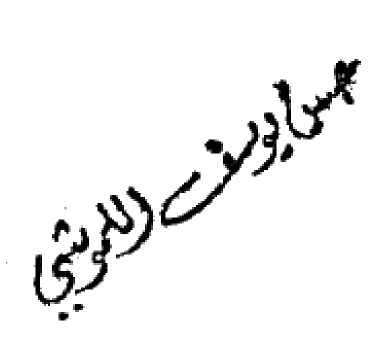
## المحاسبة فى منشآت المهن الحرة

## الجزء الثالث

## المحاسبة فى الهيئات غير التجارية

## الجزء الرابع

## المحاسبة فى شركات النقل البحرى





الإخراج والإشراف الفني والتصميمات والطباعة
بمعرفة إدارة الترجمة العلمية والطباعة والنشر
المكتبة الاكاديمية
١٢١ شارع التحرير - الدقى - القاهرة
ت : ٣٤٨٥٢٨٢ / ٣٤٩١٨٩٠

# هـذا الكتـاب

أدى تعدد وتنوع المنشآت ذات الطبيعة الخاصة كالفنادق ومنشآت المهن الحرة والهيئات غير التجارية والنوادى وشركات النقل البحرى ، إلى ظهور مشكلات محاسبية تختلف من منشأة لأخرى ، كما تختلف عن تلك المشكلات المتعلقة بالمنشآت الصناعية والتجارية ، ولهذا ظهرت محاسبة المنشآت المتخصصة أو ما يطلق عليه « المحاسبة الخاصة » لدراسة ومعالجة المشكلات التى تقتضيها طبيعة ونوعية عمليات كل منشأة ، وتحوى محاسبة المنشآت المتخصصة ، محاسبة المنشآت الخدمية ، حيث تختص بمعالجة المشكلات المحاسبية التى تتطلبها ظروف العمل فى المنشآت الخدمية ، حيث تختص بمعالجة المشكلات المحاسبية التى تتطلبها ظروف العمل فى المنشآت ذات الطابع الخدمى .

ويتناول هذا الكتاب ، دراسة وتصميم النظم المحاسبية التى تتمشى والأهداف الخاصة بالأنشطة التى تزاولها المنشآت الخدمية ، وعلى ذلك يتضمن إطار هذا الكتاب دراسة المحاسبة فى صناديق الفنادق وذلك لما لها من أهمية حيوية فى عالمنا المعاصر . ودراسة المحاسبة فى منشآت المهن الحرة ، نظراً لانتشار هذا النوع من النشاط فى المجتمعات المختلفة ، والمحاسبة فى الهيئات غير التجارية ( الاجتماعية ) ، والتى تختلف أهدافها عن أهداف المنشآت الخدمية الأخرى . مما تترك أثراً واضحاً على القوائم المالية وأسلوب إعدادها . ونختتم هذا الإطار بدارسة المحاسبة فى شركات النقل البحرى ، لما لها من أهمية بالغة على مستوى الاقتصاد القومى .

ونسأل الله أن نكون قد وفقنا فى تقديم مادة علمية نافعة وجديدة لمكتبة المحاسبة العربية ، كما يسرنا أن نتلقى التصوبيات والتعليقات والانتقادات البناءة والهادفة إلى خدمة العلم ، ،

والله ولى التـوفيـق

المؤلفـان